Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale" n. 78 del 5 aprile 1994 - Serie generale

Spedizione in abbonamento postale - Gruppo I (70%)

GAZZETTA UFFICIALE DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA **Roma - Martedì, 5 aprile 1994** SI PUBBLICA TUTTI I GIORNI NON FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA 70 - 00100 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI 10 - 00100 ROMA - CENTRALINO 85081

N. 55

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 23 febbraio 1994, n. **13.**

IVA - Armonizzazione della disciplina relativa agli scambi intracomunitari. Decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

SOMMARIO

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 23 febbraio 1994, n. **13.** — *IVA - Armonizzazione della disciplina relativa agli scambi intracomunitari. Decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427*. . . . . *Pag.* 5

Premessa . . . . » 6

A - Modifiche al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. . . . . » 10
1. Territorio comunitario . . . . » 10
2. Cessioni all'esportazione . . . . » 13
3. Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali . . . . » 14
4. Importazioni. . . . . » 15
5. Altre modifiche . . . . » 16

B - Disposizioni intracomunitarie - D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 . . . . » 19
1. Acquisti intracomunitari . . . . » 19
1.1 - Definizione . . . . » 19
1.2 - Altri acquisti intracomunitari » 21
1.3 - Operazioni non costituenti acquisti intracomunitari. . . . . » 23
1.4 - Trattamento fiscale . . . . » 26
2. Cessioni intracomunitarie » 28
2.1 - Definizione . . . . » 28
2.2 - Cessioni assimilate. . . . . » 31
2.3 - Costruzione di stampi » 32
2.4 - Operazioni non costituenti cessioni intracomunitarie . . . . » 33
3. Effettuazione delle operazioni intracomunitarie. . . . . » 34
3.1 - Acquisti. . . . . » 34
3.2 - Cessioni. . . . . » 35
3.3 - Prestazioni di servizi » 37
4. Territorialità. . . . . » 38
4.1 - Vendite a distanza » 38
4.2 - Trasporti intracomunitari di beni e relative intermediazioni. . . . . » 39
4.3 - Prestazioni accessorie ai trasporti intracomunitari di beni e relative intermediazioni » 43
4.4 - Prestazioni di intermediazione . . . . » 47
5. Base imponibile » 49
5.1 - Acquisti. . . . . » 49
5.2 - Cessioni e prestazioni di servizi . . . . » 50
6. Aliquote . . . . » 52
7. Debitori d'imposta . . . . » 53
8. Rappresentanza fiscale . . . . » 54
9. Fatturazione. . . . . » 57
9.1 - Acquisti. . . . . » 57
9.2. - Autofatturazione » 58
9.3. - Cessioni » 60

10. Registrazione . . . . *Pag.* 63

10.1. Acquisti . . . . » 63

10.2. Cessioni e prestazioni . . . . » 66

10.3 Variazioni dell'imponibile delle operazioni intracomunitarie » 67

11. Detrazione, liquidazione dell'imposta e dichiarazione annuale » 72

12. Enti non commerciali di cui all'art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. . . » 76

12.1 - Enti non soggetti passivi d'imposta . . . . » 76

12.2 - Enti soggetti passivi d'imposta . . . . » 78

13. Prodotti agricoli . . . . » 80

13.1. Acquisti . . . . » 80

13.2. Cessioni . . . . » 82

14. Mezzi di trasporto nuovi . . . . » 84

14.1. Cessioni . . . . » 85

14.2. Acquisti . . . . » 87

15. Elenchi riepilogativi delle cessioni ed acquisti intracomunitari . . . . » 89

15.1. Casi particolari . . . . » 92

a. Campioni omaggio e beni ceduti gratuitamente . . . . » 92

b. Sostituzione di beni in garanzia . . . . » 92

c. Beni in riparazione » 92

d. Acquisti effettuati da enti non soggetti IVA . . . . » 92

e. Giornali e altre pubblicazioni in abbonamento » 93

f. Beni inviati per fiere, mostre e tentata vendita . . . . » 93

g. Software » 93

h. Stampi » 93

i. Mancanza del numero identificativo del soggetto d'imposta di altro Stato membro » 94

l. Società fuse o incorporate » 94

m. Provviste e dotazioni di bordo . . . . » 95

16. Operazioni triangolari » 96

16.1. Triangolare nazionale . . . . » 98

16.2. Triangolare comunitaria » 100

16.3 Triangolare con intervento di soggetto residente al di fuori del territorio comunitario » 103

16.4 Triangolare con lavorazione » 108

17. Plafond . . . . » 122

18. Sanzioni . . . . » 124

CIRCOLARI

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 23 febbraio 1994, n. **13.**

IVA - Armonizzazione della disciplina relativa agli scambi intracomunitari. Decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Alle direzioni centrali del Dipartimento delle entrate

Alle Direzioni regionali delle entrate

Agli uffici I V.A.

e, p.c.:

Alla Presidenza del Consiglio dei Ministri

A tutti i Ministeri

Al Servizio centrale degli ispettori tributari

Al Comando generale della Guardia di finanza

Al Dipartimento delle dogane e delle imposte indirette

Alla Confederazione generale dell'industria italiana

All'Associazione fra le società italiane per azioni - Assonime

All'Associazione bancaria italiana - ABI

All'Associazione nazionale fra le imprese assicuratrici - Ania

All'Associazione nazionale dei costruttori edili - Ance

All'associazione nazionale comuni italiani - Anci

Alla Confederazione italiana piccola e media industria

Alla Confederazione italiana del commercio - Confcommercio

Alla Confederazione generale dell'agricoltura italiana

Alla Confederazione cooperative italiane

Alla Confederazione nazionale coltivatori diretti

Alla Confederazione italiana coltivatori

Alla Confederazione generale italiana esercenti attività commerciali - Confesercenti

Alla Confederazione italiana dei sevizi pubblici degli enti locali - C.I.S.P E.L.

Alla Confederazione italiana armatori liberi

Alla Federazione nazionale spedizionieri doganali, via Postumia, 3

PREMESSA

La realizzazione del Mercato unico europeo ha come meta finale quella di creare un'unica vasta area di mercato dove i beni, i servizi, i capitali e le persone possono liberamente circolare senza incontrare alcun tipo di ostacolo, barriere fisiche o di natura fiscale.

Un tale obiettivo ha postulato, come prima importante tappa, la soppressione delle frontiere fiscali fra gli Stati membri a decorrere dal 1° gennaio 1993 e l'instaurazione di un regime transitorio degli scambi tra operatori appartenenti a Stati membri diversi, in attesa della realizzazione del regime definitivo che - salvo proroghe - dovrà entrare in vigore a partire dal 1° gennaio 1997.

L'attuazione del nuovo regime comporta che non possono più essere effettuati controlli sui beni da parte degli Uffici doganali e non sono previste imposizioni sugli scambi di beni tra soggetti residenti in Stati membri diversi all'atto del transito degli stessi attraverso i confini territoriali. Conseguentemente i concetti di "importazione" e di "esportazione" trovano applicazione unicamente per le operazioni di scambio effettuate verso Paesi terzi o verso territori che, pur facendo parte dell'ambito doganale comunitario, ne vengono esclusi agli effetti fiscali.

A tal fine è stato emanato il decreto-legge 30 dicembre 1992, n. 513, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 306 del 31 dicembre 1992, entrato in vigore il giorno successivo. Le disposizioni contenute nel citato decreto, decaduto per mancata conversione, sono state riproposte con i decreti-legge 2 marzo 1993, n. 47, 28 aprile 1993, n. 131 e 30 giugno 1993, n. 213, anch'essi decaduti per mancata conversione. Da ultimo è stato emanato il decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 (G.U. del 30 agosto 1993, n. 203),

convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 (G.U. del 29 ottobre 1993, n. 255).

Con i menzionati provvedimenti, in particolare, sono state recepite nell'ordinamento giuridico nazionale le disposizioni contenute nelle direttive comunitarie n. 680 del 16 dicembre 1991 e n. 111 del 14 dicembre 1992, nonché nella direttiva n. 77 del 19 ottobre 1992 (concernente il riavvicinamento delle aliquote), con le quali è stata modificata la sesta direttiva comunitaria n. 388 del 17 maggio 1977, relativa all'attuazione di un sistema comune di imposta sul valore aggiunto.

In sede comunitaria, pur riaffermandosi il principio che negli scambi intracomunitari l'assoggettamento ad imposta dei beni e servizi nel Paese di origine è più consona e congeniale ad un vero mercato unico volto ad assicurare la neutralità del sistema IVA, si è dovuto tuttavia riconoscere la sua non praticabilità nell'attuale fase, sia per le difformi strutture delle aliquote applicate, nel numero e nel livello, sia per le difficoltà pratiche di attuazione del meccanismo di compensazione del tributo (clearing) tra gli Stati membri, derivanti dalla necessità di potenziare le attuali strutture informatiche, al fine di renderle più adeguate alle nuove esigenze dettate dal mercato unico.

Pertanto, è stata adottata una disciplina particolare per un periodo transitorio durante il quale l'imposta continuerà ad essere applicata, salvo talune eccezioni, nel Paese di destinazione dei beni, in base alle aliquote ed alle condizioni di imposizione ivi vigenti ed a carico del destinatario.

I principi sui quali si fonda il nuovo sistema possono così sintetizzarsi:

- abbattimento delle frontiere fiscali;

- conservazione delle attuali aliquote nei limiti di variazione previsti dalla cennata direttiva comunitaria n. 77 del 1993 (necessaria eliminazione dell'aliquota maggiorata del 38% e riassetto delle altre aliquote);

- tassazione nel Paese di destinazione nei rapporti tra operatori economici;

- definizione di un nuovo fatto generatore costituito dalla "acquisizione intracomunitaria" di beni nel Paese di destinazione;

- tassazione nel Paese di origine per gli acquisti effettuati da privati consumatori. Per tali transazioni il mercato interno è stato definitivamente realizzato.

L'attuale sistema prevede tre specifiche eccezioni in relazione alle quali la tassazione nel Paese di origine o nel Paese di destinazione del bene deriva dalla tipologia del bene o dell'operazione posta in essere, dallo "status" dell'acquirente ovvero dal superamento di un prestabilito ammontare delle operazioni effettuate. Tali regimi particolari, di cui si dirà in appositi paragrafi, riflettono:

a) i mezzi di trasporto nuovi;

b) le cessioni di beni agli enti non commerciali di cui all'art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, non soggetti passivi d'imposta (sprovvisti quindi di numero di partita IVA), ai produttori agricoltori in regime speciale ed ai soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti;

c) le vendite, per catalogo, per corrispondenza e simili (c.d. "a distanza") effettuate nei confronti di privati consumatori o di cessionari non tenuti al pagamento dell'imposta sugli acquisti intracomunitari cioè dei soggetti indicati nelle tre categorie evidenziate

al punto b) e che non abbiano optato per l'applicazione del tributo su detti acquisti.

La nuova disciplina degli scambi intracomunitari ha comportato non solo l'emanazione di nuove disposizioni che regolano i rapporti tra Stati membri, ma anche necessarie modifiche al D.P.R. n. 633 del 1972 relativamente alla territorialità, alle cessioni all'esportazione e alle importazioni.

Ciò premesso, allo scopo di realizzare la necessaria uniformità di indirizzo per l'applicazione, da parte degli Uffici e degli operatori economici interessati, delle intervenute modifiche legislative, si forniscono le seguenti precisazioni in ordine ai singoli settori della complessa materia.

A - MODIFICHE AL D.P.R. 26 OTTOBRE 1972, N. 633

1. Territorio comunitario

L'art. 57, comma 1, lett. A), del decreto-legge n. 331 del 30 agosto 1993 ha sostituito la formulazione del primo e secondo comma dell'art. 7 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Nel primo comma è definito il concetto di "Comunità" o di "territorio della Comunità".

Infatti, il citato art. 7, dopo aver ribadito nella nuova formulazione della lett. a), che per "Stato" o "territorio dello Stato" deve intendersi il territorio della Repubblica italiana come definito dall'art. 227 del Trattato istitutivo delle Comunità europee, con esclusione dei Comuni di Livigno e Campione d'Italia nonchè delle acque nazionali del lago di Lugano, nella successiva lett. b) definisce il concetto di "Comunità" o "territorio della Comunità", come l'insieme dei territori dei singoli Stati membri, con esclusione dei seguenti territori, oltre quelli già evidenziati per l'Italia:

- per la Repubblica ellenica: il Monte Athos;
- per la Repubblica Federale di Germania: l'isola di Helgoland ed il territorio di Büsingen;
- per la Repubblica francese: i Dipartimenti d'oltremare (Guadalupa, Guiana, Martinica e Riunione);
- per il Regno di Spagna: Ceuta, Melilla e le isole Canarie.

Si ritiene opportuno precisare che alla precedente elencazione va aggiunto anche il territorio delle isole anglo-normanne, conosciute anche come le "isole del Canale" (Jersey, Guernsey, etc.), per effetto di quanto stabilito dall'art. 227 del Trattato istitutivo delle Comunità europee.

Poichè detti territori sono esclusi dall'ambito comunitario, le operazioni aventi per oggetto beni da essi provenienti o verso di essi diretti restano escluse dalle disposizioni regolanti le operazioni intracomunitarie.

Di contro, con la lett. c) del comma in esame, viene stabilito che il Principato di Monaco e l'isola di Man debbono considerarsi territorio comunitario, in quanto compresi, rispettivamente, nell'ambito del territorio della Repubblica francese ed in quello del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord. Pertanto i beni inviati in detti territori e quelli da essi provenienti costituiscono oggetto di operazioni intracomunitarie.

Peraltro, l'inserimento del Principato di Monaco e dell'isola di Man nell'ambito comunitario esplica in generale i suoi effetti anche ai fini dell'individuazione del presupposto territoriale per le prestazioni di servizi.

Il secondo comma dell'art. 7 riformulato attrae nel campo di applicazione dell'imposta, ai fini del presupposto territoriale, le seguenti operazioni:

1) le forniture di beni, anche in dipendenza di contratti di appalto, d'opera e simili, provenienti da altro Stato membro, che vengono installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto.
In base alla richiamata disposizione il trasferimento da parte del fornitore comunitario dei beni dal suo territorio in quello nazionale risulta irrilevante ai fini dell'imposta, in quanto il momento impositivo viene a determinarsi all'atto della successiva consegna del bene installato, montato o assiemato. Ne consegue che gli obblighi relativi alla fornitura di detti beni, in mancanza di stabile organizzazione in Italia del fornitore o di un suo rappresentante fiscale, devono essere adempiuti dall'operatore italiano soggetto d'imposta, mediante

emissione di autofattura a norma dell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. Qualora l'acquirente non assuma la veste di soggetto passivo d'imposta, il fornitore, privo di stabile organizzazione, è obbligato a nominare un rappresentante fiscale in Italia;

2) le cessioni di beni effettuate su aeromobili, navi o treni nei confronti di passeggeri durante un trasporto avente come luogo di partenza il territorio dello Stato e luogo di arrivo il territorio di altro Stato membro.
Si evidenzia comunque che per effetto della disposizione contenuta nell'art. 52 del decreto-legge n. 331 del 1993, le cessioni di beni a bordo di navi o aeromobili nonchè quelle effettuate nei free shops istituiti nell'ambito dei porti ed aeroporti, nei confronti di viaggiatori diretti in altro Stato membro, sono da considerare operazioni non imponibili fino al 30 giugno 1999. A tale riguardo è stato emanato il D.M. 31 dicembre 1992 (G.U. n. 13 del 18 gennaio 1993) con il quale sono state stabilite le condizioni ed i limiti per l'applicazione del beneficio. In particolare, l'agevolazione si rende applicabile per ciascuna persona e per ciascun viaggio entro il limite di valore di 45 ECU, ridotto a 23 ECU per i passeggeri di età inferiore a 15 anni. Per il raggiungimento di tali limiti non vanno ricompresi gli importi di taluni beni (tabacchi, alcoolici, caffè, tè, profumi) per i quali sono stati, invece, stabiliti appositi limiti quantitativi. Per acquisti il cui valore superi le cennate soglie quantitative e di valore l'imposta è regolarmente dovuta per l'eccedenza. Tuttavia si fa presente che l'ammontare dei beni soggetti al limite di valore non può essere frazionato.

Esempio 1
Acquisto di un bene il cui costo superi i 45 ECU.
L'imposta si rende dovuta sull'intero ammontare.

Esempio 2

Acquisto di più beni di cui il primo abbia un valore di 40 ECU, il secondo di 16 ECU ed il terzo di 30 ECU.

L'imposta si rende dovuta su 46 ECU, eccedenza dei 40 ECU.

2. Cessioni all'esportazione

Le modifiche apportate dall'art. 57, comma 1, lettere B) e C) all'art. 8 del D.P.R. n. 633 del 1972 tendono in linea generale a recepire il principio secondo il quale dal 1° gennaio 1993 la nozione di "cessione all'esportazione" resta operante soltanto per le cessioni di beni trasportati o spediti nel territorio di Paesi terzi o nei territori esclusi da quello comunitario.

In particolare, l'integrazione apportata al primo comma, lett. c), dell'art. 8 consente all'operatore nazionale di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta con l'utilizzo del plafond anche nel caso in cui intenda destinare detti beni, nello stato originario o previa trasformazione, lavorazione, montaggio e simili, a cessioni intracomunitarie o utilizzare i servizi per l'attività relativa agli scambi intracomunitari.

La lett. D) dell'art. 57, comma 1 in esame, ha inoltre inserito nell'art. 8 citato un ulteriore comma, con il quale vengono ricompresi nel concetto di cessione all'esportazione anche le operazioni di spedizione e trasporto di beni utilizzati nel mare territoriale per la costruzione, la riparazione, la manutenzione, la trasformazione, l'equipaggiamento ed il rifornimento delle piattaforme di perforazione e sfruttamento, nonchè per la realizzazione di collegamenti fra dette piattaforme e la terraferma.

3. Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali

L'art. 36, comma 18, del decreto-legge in esame, ha integrato la disposizione prevista dall'art. 9, primo comma, n. 9), del D.P.R. n. 633 del 1972, estendendo il regime di non imponibilità all'IVA ivi previsto anche ai trattamenti di cui all'art. 176 del T.U.L.D. approvato con D.P.R. n. 43 del 1973, eseguiti su beni comunitari destinati ad essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato.

Il successivo art. 57, comma 1, lett. E), ha inserito al primo comma dello stesso art. 9, il numero 7 bis, con il quale si stabilisce la non imponibilità all'IVA per i servizi di intermediazione resi in nome e per conto di agenzie di viaggio rientranti nel particolare regime di cui all'art. 74-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, relativi a prestazioni eseguite in territorio extracomunitario. Il beneficio è diretto in particolare ad agevolare i soggetti che in base ad un apposito mandato con rappresentanza effettuano prestazioni di servizi fuori dell'ambito comunitario a favore delle agenzie di viaggio.

L'art. 58, comma 2, infine, prevede in sostanza la non imponibilità all'IVA delle operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, diverse da quelle costituenti cessioni intracomunitarie, (ad esempio riparazioni), eseguite su beni nazionali o comunitari destinati ad essere trasportati in altro Stato comunitario da o per conto del prestatore del servizio ovvero dal committente soggetto d'imposta in altro Stato membro. Le altre prestazioni di perfezionamento e di manipolazione godono già della non imponibilità al tributo, a norma dell'art. 41, comma 2, lett. a) che le assimila alle cessioni intracomunitarie.

4. Importazioni

Per motivi analoghi a quelli già evidenziati in materia di cessioni all'esportazione, si è reso necessario sostituire la formulazione dell'art. 67 del D.P.R. n. 633 del 1972, nel quale in via preliminare viene ora precisato che il concetto di "importazione" deve intendersi riferito alle sole operazioni che hanno per oggetto beni provenienti da Paesi terzi o dai territori considerati, ai fini dell'IVA, extracomunitari, non immessi in libera pratica nell'ambito comunitario.

In particolare, costituiscono importazioni:

- le operazioni di immissione in libera pratica di beni provenienti da Paesi terzi o dai territori esclusi, ai fini fiscali, dall'ambito comunitario. Tuttavia, nelle ipotesi in cui i beni sono destinati a proseguire tal quali verso altro Stato membro, l'imposta non è dovuta a condizione che i soggetti interessati siano in grado di fornire prova dell'effettiva destinazione dei beni. Si richiamano in proposito le istruzioni impartite dal Dipartimento delle Dogane e Imposte Indirette con telex n. 616 del 13 maggio 1993 e telex n. 723 del 22 luglio 1993. L'imposta non è dovuta altresì per i beni immessi in libera pratica e introdotti negli appositi depositi non doganali autorizzati per il successivo inoltro in Paesi comunitari o terzi. Resta inteso che l'imposta si rende dovuta, a titolo di importazione, all'atto dell'eventuale immissione in consumo di detti beni nel territorio nazionale. Le movimentazioni dei beni in entrata e in uscita dai menzionati depositi devono essere annotate in un apposito registro di carico e scarico;

- le operazioni di perfezionamento attivo di cui all'art. 2, lett. b), del Regolamento CEE n. 1999/85 del 16 luglio 1985. Trattasi in particolare dell'introduzione di beni a reintegro di quelli che hanno formato oggetto di operazioni di perfezionamento attivo per la produzione di beni compensatori anteriormente esportati;

- l'importazione temporanea di beni destinati ad essere riesportati senza aver subito alcuna modifica o trasformazione e che, in base a disposizioni comunitarie, fruiscono dell'esenzione totale dai dazi di importazione. Si tratta in particolare dei beni, diversi dai mezzi di trasporto, indicati nei Regolamenti CEE n. 3599/82 e n. 1751/84 per i quali si richiamano le istruzioni impartite dalla Direzione Generale delle Dogane ed Imposte Indirette con circolare n. IX/1985/519 Dog. 48 del 31 dicembre 1985;

- le immissioni in consumo di beni provenienti dal Monte Athos, dalle isole Canarie e dai Dipartimenti francesi d'oltremare;

- le reimportazioni a scarico di temporanea esportazione effettuate in territorio extracomunitario e la reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori dal territorio comunitario.

5. Altre modifiche

Il decreto-legge in esame ha, infine, apportato le seguenti modifiche al D.P.R. n. 633 del 1972:

1) all'art. 38-quater è stata soppressa la parte delle disposizioni riguardante i viaggiatori comunitari. In

proposito si fa presente che il nuovo testo dell'articolo presenta le seguenti novità:

- il limite per ottenere lo sgravio è stato fissato in un importo superiore a lire 300.000 al netto dell'imposta;

- per il calcolo del limite concorrono i corrispettivi complessivi degli acquisti effettuati presso uno stesso cedente, risultanti da unica fattura;

- le fatture da restituire al cedente nazionale devono riportare il visto dell'Ufficio doganale di uscita dall'ambito comunitario;

2) all'art. 68, è stata soppressa la lett. e), in quanto riguardante reimportazioni e reintroduzioni di beni sottoposti a lavorazione in altro Stato comunitario;

3) all'art. 70, è stato aggiunto un comma con il quale si stabilisce la possibilità di ottenere il rimborso dell'imposta assolta per le importazioni di beni da parte degli enti, associazioni ed altre organizzazioni di cui all'art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, nei casi in cui i beni stessi vengono trasportati o spediti in altro Stato comunitario. Il rimborso è condizionato all'esibizione di una prova che attesti il pagamento dell'imposta nello Stato membro di destinazione;

4) all'art. 73 bis, secondo comma, primo periodo, l'obbligo dell'apposizione di contrassegni ed etichette sui prodotti appartenenti alle categorie indicate al primo comma, è stato esteso anche a chi effettua acquisti intracomunitari;

5) all'art. 73 bis, quarto comma, le sanzioni applicabili per la consegna o la spedizione di prodotti sprovvisti di contrassegno o etichetta o privi dei dati

2 - Libreria - Suppl ord alla G U n 78

previsti dalla legge, vengono estese anche agli acquirenti intracomunitari;

6) all'art. 74, ottavo comma, la indetraibilità per i beni che le case d'asta destinano alla rivendita, comprende ora anche gli acquisti intracomunitari.

B - DISPOSIZIONI INTRACOMUNITARIE - D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427

1. Acquisti intracomunitari

1.1 - Definizione

L'art. 38, comma 2, del decreto-legge stabilisce che "costituiscono acquisti intracomunitari le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto".

Dalla norma si evince che i requisiti che devono, in generale, sussistere per la realizzazione di un acquisto intracomunitario sono:

- onerosità dell'operazione avente ad oggetto un bene mobile materiale;
- acquisizione della proprietà o di altro diritto reale sul bene;
- effettiva movimentazione del bene, con partenza da uno Stato membro ed arrivo in Italia, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione siano effettuati dal cedente, dal cessionario o da terzi per loro conto;
- "status" di operatore economico del cedente comunitario e del cessionario nazionale.

A tal proposito il comma 1, dell'art. 38 prevede l'assoggettamento ad IVA per gli acquisti intracomunitari effettuati nel territorio dello Stato dagli esercenti

imprese, arti e professioni ovvero dagli enti, associazioni o altre organizzazioni di cui all'art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, soggetti passivi d'imposta nel territorio nazionale.

In particolare, per i cennati organismi non commerciali, soggetti passivi relativamente a talune attività svolte, tutti gli acquisti di beni in altro Stato comunitario costituiscono acquisti intracomunitari, anche se afferenti l'attività istituzionale non soggetta all'imposta (vedi successivo par. B.12.2) e indipendentemente dal loro ammontare.

Restano, pertanto, escluse dal concetto di "acquisti intracomunitari" le transazioni per le quali non si verificano tutti i cennati requisiti (ad es. operazioni a titolo gratuito, cedente o cessionario privato consumatore, beni che restano nello Stato membro da cui si acquista).

L'ultimo comma dell'art. 38 stabilisce, infine, che sono da considerarsi come effettuati in proprio gli acquisti intracomunitari da parte dei commissionari senza rappresentanza. Ne deriva, se trattasi di commissionario all'acquisto per conto di committente italiano, che il successivo trasferimento a questi configura un'operazione interna che si considera effettuata quando è effettuato l'acquisto, e la relativa base imponibile è quella dell'acquisto maggiorata della commissione spettante al commissionario; se trattasi di commissionario alla vendita per conto di committente comunitario, l'acquisto da parte del commissionario si considera effettuato, semprechè anteriormente non sia stata emessa fattura da parte del committente comunitario, all'atto della vendita del bene nel territorio dello Stato, e la relativa base imponibile è quella della cessione diminuita della provvigione.

1.2 - Altri acquisti intracomunitari

Dopo aver delineato in via generale il concetto di "acquisto intracomunitariò" ed individuato i soggetti che devono assolvere l'imposta per tali operazioni, l'art. 38, al comma 3, considera, in particolare, come acquisti intracomunitari, alcune transazioni, ancorché prive dei requisiti indicati nel precedente paragrafo 1.1, che vengono di seguito elencate:

a) la consegna nel territorio dello Stato di beni prodotti, montati o assiemati in altro Stato membro sulla base di contratti di appalto, d'opera e simili. Trattasi di prestazioni di servizi (già considerate agli effetti dell'applicazione della disposizione di cui all'art. 16, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, come interpretato dall'art. 1, comma 7, del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66) che vengono assimilate ad un acquisto di beni. L'operazione si realizza a condizione che il fornitore del servizio comunitario, per l'esecuzione del contratto, utilizzi in tutto o in parte materie prime o beni spediti dal committente, soggetto passivo d'imposta nazionale, o da terzi per suo conto. Non assume alcuna rilevanza la circostanza che i beni siano inviati dall'Italia, da altri Stati comunitari ovvero da Paesi terzi, purché immessi in libera pratica. Si richiama l'attenzione sulla circostanza che la fattispecie è analoga a quella prevista dall'art. 16, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, per la parte concernente le prestazioni di servizi aventi per oggetto la produzione di beni;

b) la introduzione nel territorio dello Stato di beni da parte di un soggetto d'imposta di altro Stato membro per le esigenze della sua impresa, ivi compresi i beni

provenienti da altra impresa appartenente allo stesso soggetto comunitario. Tale disposizione ha carattere cautelativo, in quanto assicura la possibilità di seguire le successive cessioni in Italia dei beni trasferiti (es. beni inviati per deposito o stoccaggio) ed evita, nell'ipotesi di beni di investimento, il verificarsi di localizzazioni di acquisti con riferimento ai diversi regimi di detrazione dell'imposta applicati negli Stati membri;

c) gli acquisti di beni effettuati dagli enti, associazioni ed altre organizzazioni non commerciali di cui all'art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 che non svolgono attività rilevanti ai fini dell'IVA, dai soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti e dai produttori agricoli che adottano il regime di detrazione forfettaria di cui all'art. 34 del D.P.R. n. 633 del 1972. La disposizione si applica, tranne che per i mezzi di trasporto nuovi ed i prodotti soggetti ad accisa per i quali l'imposta è sempre dovuta, nei casi in cui:

- l'ammontare complessivo degli acquisti, compresi quelli effettuati in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, abbia superato, al netto dell'imposta, l'importo di 16 milioni di lire nell'anno solare precedente ovvero, in caso contrario, a partire dal momento in cui tale limite venga superato nel corso dell'anno;

- l'ammontare complessivo degli acquisti risulti inferiore a tale limite, ma i soggetti interessati abbiano optato, con le modalità di cui all'art. 38, comma 6, per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari nel territorio dello Stato. L'opzione ha effetto, semprechè ne permangano i presupposti, fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, fino al compimento del biennio successivo all'anno in cui stata esercitata. Ha valore dal 1° gennaio dell'anno in corso, se esercitata in sede di dichiarazione relativa all'anno precedente, ovvero dal momento in cui è stata esercitata negli altri casi (inizio di attività o

durante l'anno con comunicazione scritta all'Ufficio IVA competente anteriormente all'effettuazione dell'acquisto). La revoca va comunicata all'Ufficio IVA nell'ambito della dichiarazione annuale ed ha effetto dall'anno in corso. Per gli enti, associazioni ed altre organizzazioni di cui all'art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, non soggetti passivi d'imposta, la revoca deve essere comunicata all'Ufficio IVA con lettera raccomandata entro i termini di presentazione della dichiarazione annuale ed ha effetto, anche in questo caso, dall'anno in corso;

d) l'introduzione, da parte degli enti, associazioni ed altre organizzazioni di cui all'art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, non soggetti passivi d'imposta, di beni in precedenza dagli stessi importati in altro Stato membro. Per evitare una doppia imposizione, i soggetti interessati hanno diritto ad ottenere il rimborso dell'imposta assolta all'atto dell'importazione del bene nell'altro Stato comunitario;

e) gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi, anche nell'ipotesi in cui il cedente, l'acquirente o entrambi effettuino le relative operazioni in veste di privati (cfr. B.14).

1.3 - Operazioni non costituenti acquisti intracomunitari

In deroga a quanto stabilito in precedenza, il comma 5 dell'art. 38 prevede alcune fattispecie particolari il cui verificarsi non da luogo ad acquisizione.

Trattasi delle ipotesi in cui sono introdotti in Italia beni:

1) oggetto di perfezionamento o manipolazioni usuali, ai sensi, rispettivamente, dell'art. 1, comma 3, lett. h), del Regolamento comunitario n. 1999 del 16 luglio 1985 e dell'art. 18 del Regolamento comunitario n. 2503 del 25 luglio 1968, a condizione che i beni ottenuti siano spediti al committente, soggetto d'imposta, nello Stato membro di provenienza o per suo conto in altro Stato membro ovvero al di fuori del territorio comunitario;

2) temporaneamente utilizzati in Italia quali beni strumentali per l'esecuzione di prestazioni di servizi da parte dello stesso soggetto che li ha introdotti nel territorio dello Stato;

3) che se fossero importati in regime di temporanea da Paesi terzi godrebbero della totale esenzione dai dazi doganali.

La movimentazione dei predetti beni deve risultare da annotazioni nell'apposito registro di cui all'art. 50, comma 5.

Si fa presente che nei casi in cui vengano meno le condizioni di esclusione richiamate ai n.ri 1, 2 e 3 (ad es. il bene viene ceduto in Italia o vi resta definitivamente ovvero supera la durata temporale di permanenza nel territorio dello Stato prevista dai regolamenti comunitari che definiscono il regime dell'ammissione temporanea) si realizza un'operazione assimilata ad un acquisto intracomunitario, con l'obbligo da parte del soggetto comunitario di assolvere i relativi adempimenti, anche mediante l'eventuale nomina di un rappresentante nel territorio dello Stato.

Altre ipotesi che non danno luogo ad acquisizione si realizzano quando:

- sono introdotti nel territorio dello Stato beni per essere ivi ceduti previa loro installazione, montaggio o assiemaggio a cura del fornitore comunitario o per suo

conto. Ciò per effetto della modifica che l'art. 57 ha apportato all'art. 7, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, in base alla quale la cennata operazione rileva non come prestazione ma, nella sua interezza, quale fornitura all'interno dello Stato, anche se in esecuzione di contratto di appalto, d'opera e simili. Occorre, tuttavia, precisare che il soggetto nazionale identificato ai fini IVA, nei confronti del quale viene effettuata l'operazione in discorso, è tenuto a compilare, ai soli fini statistici, l'elenco riepilogativo degli acquisti (modello INTRA-2 bis);

- sono effettuati acquisti di beni, diversi dai mezzi di trasporto nuovi e di quelli soggetti ad accisa, da parte dei soggetti indicati al paragrafo 1.2, lett. c) (enti, associazioni ed organizzazioni non soggetti passivi d'imposta, soggetti che pongono in essere solo operazioni esenti, produttori agricoli in regime speciale), i quali nell'anno solare precedente hanno realizzato acquisti intracomunitari per un ammontare non superiore a 16 milioni di lire ovvero che non abbiano superato tale limite nell'anno in corso, e sempre che gli stessi soggetti non abbiano optato per il pagamento dell'imposta nel territorio dello Stato. Verificandosi tali condizioni l'operazione viene sottoposta a tassazione nel Paese membro di provenienza. Nella determinazione del suddetto ammontare di lire 16 milioni sono da ricomprendere anche i beni che hanno formato oggetto di acquisto in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, e vanno esclusi quelli soggetti ad accisa ed i mezzi di trasporto nuovi. Peraltro, sebbene l'art. 38, comma 5, lett. c), faccia esplicito riferimento ai soli soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti, la cennata disciplina può trovare applicazione anche nei confronti dei soggetti che per esigenze dell'impresa hanno optato, ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, per la dispensa dagli adempimenti contabili, con la conseguente totale indetraibilità dell'imposta;

- i beni acquistati sono stati ceduti da soggetto comunitario che beneficia nel proprio Stato membro della franchigia d'imposta prevista per le piccole imprese.

Si ritiene utile precisare che l'introduzione nel territorio dello Stato di bobine, pizze, nastri, etc. - provenienti da altri Stati comunitari - contenenti opere immateriali (es. films), non realizza un acquisto intracomunitario di beni, in quanto i cennati supporti materiali costituiscono "mezzo al fine" per lo sfruttamento del relativo diritto. Conseguentemente, la base imponibile della prestazione di servizio è comprensiva anche del costo di detti supporti, in linea, del resto, con quanto già precisato per analoghe situazioni all'importazione, con risoluzione Direzione Generale Tasse n. 503073 del 10 gennaio 1975.

Al contrario, va considerato acquisto intracomunitario di beni l'introduzione nel territorio dello Stato di dischi, nastri, cassette ed altri supporti relativi a software standardizzato o altri prodotti parimenti standardizzati.

1.4 - Trattamento fiscale

Gli acquisti intracomunitari seguono lo stesso regime riservato alle operazioni interne, per cui possono essere classificati come non imponibili, esenti o non soggetti se riguardano beni la cui cessione nel territorio dello Stato è considerata, rispettivamente, non imponibile ai sensi degli artt. 8, 8 bis e 9, del D.P.R. n. 633 del 1972, esente a norma del successivo art. 10 ovvero non soggetta in virtù di quanto stabilito dall'art. 74, dello stesso decreto presidenziale, riguardante le cessioni, in termini oggettivi (Cfr. Circolare 19 marzo 1985, n. 26), di rottami, cascami ed avanzi di metalli ferrosi e non ferrosi, di carta da

macero, di stracci e di scarti di ossa, pelli, vetri, gomma e plastica.

Si evidenzia che gli acquisti intracomunitari di pubblicazioni estere effettuati dalle biblioteche universitarie non sono soggette all'imposta, atteso che la disposizione recata dall'art. 3, comma 7, del D.L. 27 aprile 1990, n. 90, convertito dalla L. 26 giugno 1990, n. 165 deve essere considerata applicabile anche in mancanza di uno specifico richiamo da parte dell'art. 42 del decreto-legge n. 331 del 1993. Infatti, la ratio del cennato art. 42 è, come sopra evidenziato, quella di riservare alle operazioni intracomunitarie trattamento analogo a quello delle operazioni effettuate all'interno dello Stato. Restano tuttavia fermi, anche agli effetti dei controlli intracomunitari, gli obblighi previsti dagli articoli da 46 a 50 del decreto-legge n. 331 del 1993.

Per gli acquisti intracomunitari effettuati senza pagamento dell'imposta con utilizzo del "plafond", il cessionario non è tenuto ad adempiere l'obbligo della presentazione della dichiarazione d'intento. Il documento, infatti, risulterebbe del tutto inutile in quanto, nella specie, il cessionario nazionale dovrebbe inviarlo a se stesso. Tuttavia, pur in mancanza di detta dichiarazione, il contribuente è tenuto ugualmente ad inserire l'operazione nei Modelli IVA 99 bis e IVA 102.

2. Cessioni intracomunitarie

2.1 - Definizione

Per la definizione delle cessioni intracomunitarie può farsi riferimento, ovviamente tenendo conto delle differenze scaturenti dalla specifica disciplina, a quanto già illustrato nel paragrafo 1.1.

Per la realizzazione delle cessioni intracomunitarie devono sussistere gli stessi requisiti soggettivi ed oggettivi già illustrati per gli acquisti intracomunitari (cedente ed acquirente entrambi operatori economici, onerosità dell'operazione, acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà o di alto diritto reale sui beni e loro effettivo trasferimento in altro Stato comunitario).

Dette cessioni pur non costituendo più "cessioni all'esportazione" conservano la loro caratteristica di operazioni non imponibili all'imposta.

Si realizza una cessione intracomunitaria anche quando i beni sono ceduti nell'ambito comunitario ad enti, associazioni od altre organizzazioni, non soggetti d'imposta, analoghi a quelli previsti nella legislazione nazionale dall'art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, a produttori agricoli che adottano il regime speciale dell'agricoltura e ad operatori che non hanno diritto alla detrazione dell'imposta in quanto effettuano esclusivamente operazioni esenti.

La disposizione si applica quando i predetti soggetti sono tenuti a pagare l'imposta nel proprio Stato per gli acquisti intracomunitari effettuati e a condizione, comunque, che comunichino al cedente nazionale il proprio numero di identificazione attribuito dallo Stato membro di appartenenza.

Non verificandosi i suaccennati presupposti, la cessione viene assoggettata all'imposta nel territorio dello Stato.

I beni ceduti, anteriormente al loro invio in altro Stato membro, possono formare oggetto, per conto del cessionario comunitario, ad opera dello stesso cedente o di terzi, di lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni.

Le cessioni a titolo gratuito, quali ad esempio gli omaggi, i campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati, etc., sono soggette alla normativa interna non trovando applicazione, in queste ipotesi, la disciplina fiscale comunitaria.

Si evidenzia che le cessioni intracomunitarie di beni soggetti ad accisa (oli minerali, alcole, bevande alcoliche e tabacchi lavorati) sono non imponibili se il loro trasporto o spedizione sono eseguiti nel rispetto delle modalità previste, ai fini dell'applicazione delle accise, dagli artt. 6 ed 8 del decreto-legge n. 331 del 1993. In tale ipotesi l'IVA viene corrisposta unitamente alle accise presso i competenti Uffici dello Stato membro di destinazione.

Costituiscono inoltre cessioni non imponibili:

a) le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili di beni effettuate nei confronti di privati consumatori o degli enti, associazioni, ecc., sopra indicati, non tenuti al pagamento dell'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa. Sono esclusi da tale regime i mezzi di trasporto nuovi, quelli soggetti ad accisa e quelli da installare, montare o assiemare in altro Stato membro. La non imponibilità delle suddette cessioni si rende

applicabile se l'ammontare complessivo delle vendite effettuate in ciascun Stato membro abbia superato nell'anno solare precedente o superi nell'anno in corso il limite di 154 milioni di lire o l'eventuale minor importo stabilito nell'altro Stato membro, come dalla seguente tabella:

Stato membro	Codice ISO	Limite in ECU	Ammontare in valuta dello Stato membro	Valuta
BELGIO	BE	35.000	1.500.000	franco bel.
DANIMARCA	DK	35.000	280.000	corona dan.
FRANCIA	FR	100.000	700.000	franco fr.
GERMANIA	DE	100.000	200.000	marco
GRAN BRETAGNA	GB	100.000	70.000	sterline
GRECIA	EL	35.000	8.200.000	dracma
IRLANDA	IE	35.000	27.000	lira irl.
LUSSEMBURGO	LU	100.000	4.200.000	franco luss.
OLANDA	NL	100.000	230.000	fiorino ol.
PORTOGALLO	PT	35.000	6.300.000	escudo
SPAGNA	ES	35.000	4.500.000	peseta

Per cessioni il cui ammontare risulti inferiore al limite stabilito negli altri Stati, il cedente è tenuto ad applicare l'imposta, a meno che, previa comunicazione all'Ufficio IVA competente nella dichiarazione annuale o in quella di inizio di attività o comunque anteriormente all'effettuazione della prima operazione non imponibile, egli non intenda esercitare l'opzione per l'applicazione del tributo nel Paese di destinazione. L'opzione ha effetto fino a quando non venga revocata e, in ogni caso, fino al compimento del biennio successivo all'anno in cui è stata esercitata. Ha valore dal 1° gennaio dell'anno in corso, se esercitata in sede di dichiarazione relativa all'anno precedente, ovvero dal momento in cui è stata esercitata negli altri casi (inizio di attività o durante l'anno con comunicazione scritta all'Ufficio IVA competente anteriormente all'effettuazione della cessione). La revoca

va comunicata all'Ufficio IVA nell'ambito della dichiarazione annuale ed ha effetto dall'anno in corso;

b) le forniture di beni, anche in dipendenza di contratti di appalto, d'opera e simili, inviati in altri Stati membri per essere ivi installati, montati o assiemati direttamente dal fornitore italiano o da terzi per suo conto.

In merito alle operazioni indicate ai precedenti punti a) e b), si ritiene opportuno precisare che, per quanto concerne gli obblighi di compilazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie, poichè l'art. 41, comma 1, lettere b) e c), le qualifica come cessioni intracomunitarie, le medesime operazioni devono essere comprese nell'elenco riepilogativo INTRA-1 bis, sia agli effetti fiscali che a quelli statistici, relativo al periodo nel corso del quale le operazioni risultano registrate o soggette a registrazione a norma dell'articolo 23 del D.P.R. n. 633 del 1972, con l'avvertenza che la colonna 3 (codice IVA acquirente) va compilata ogni qual volta l'acquirente comunitario dei beni installati, montati o assiemàti in altro Stato membro risulta essere un soggetto identificato ai fini IVA nel proprio Paese.

2.2 - Cessioni assimilate

Vengono, inoltre, assimilate alle cessioni intracomunitarie non imponibili:

1) la consegna nel territorio di altro Stato membro di beni che sono stati prodotti, montati o assiemati nello Stato in base a contratti d'opera, d'appalto e simili. Trattasi di prestazioni di servizi (già considerate agli effetti dell'applicazione della disposizione di cui all'art.

16, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, come interpretato dall'art. 1, comma 7, del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66) che vengono assimilate ad una cessione. La fattispecie si concretizza nei casi in cui il prestatore nazionale abbia utilizzato in tutto o in parte beni fornitigli dal committente o da terzi per suo conto, provenienti da altro Stato membro, da Paesi extracomunitari, immessi in libera pratica, ovvero acquistati nel territorio dello Stato;

2) le cessioni di mezzi di trasporto nuovi, anche se non effettuate nell'esercizio di imprese, arti o professioni e anche se l'acquirente non è soggetto passivo;

3) l'invio in altro Stato membro da parte di un soggetto passivo di beni per le esigenze della sua impresa, ivi compresi i beni destinati ad altra impresa comunitaria appartenente allo stesso soggetto nazionale.

2.3 - Costruzione di stampi

La realizzazione (costruzione diretta o acquisto da terzi secondo la normativa interna) per conto di un committente comunitario di stampi, da utilizzare in Italia per la produzione, a mezzo degli stessi, di beni da inviare nell'altro Stato membro, è da inquadrare nell'ambito di cessioni intracomunitarie qualora:

- tra il committente e l'operatore nazionale venga stipulato un unico contratto di appalto avente ad oggetto sia la realizzazione dello stampo sia la fornitura dei beni che con esso si producono;
- lo stampo, a fine lavorazione, venga inviato nell'altro Paese comunitario, a meno che, in conseguenza dell'ordinario processo di produzione o per accordi contrattuali, sia distrutto o sia divenuto ormai

inservibile; e tali condizioni assumono rilevanza anche ai fini della formazione del plafond.

L'operatore nazionale, pertanto, in presenza di dette condizioni, è legittimato ad emettere fattura non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a).

Il corrispettivo dello stampo, se indicato autonomamente in fattura, espletate le formalità di registrazione, concorre alla determinazione dello "status" di esportatore, mentre assume rilevanza, ai fini della costituzione del plafond, in proporzione alle forniture dei beni prodotti con utilizzo dello stampo stesso.

In ordine alle modalità da seguire nella compilazione dell'elenco riepilogativo delle cessioni si rimanda al paragrafo B.15.

2.4 - Operazioni non costituenti cessioni intracomunitarie

Non costituiscono cessioni intracomunitarie gli invii di beni in altro Stato membro per operazioni di perfezionamento e di manipolazioni usuali, o per la loro temporanea utilizzazione per l'esecuzione di prestazioni di servizi, ovvero di beni che se fossero ivi importati beneficierebbero della totale esenzione dai dazi doganali.

3. Effettuazione delle operazioni intracomunitarie

3.1 - Acquisti

L'effettuazione dell'acquisto intracomunitario deve intendersi riferita al momento in cui il bene viene consegnato nello Stato al cessionario italiano o ad un terzo per suo conto. Nel caso in cui, invece, i beni vengono trasportati dal Paese di origine con mezzi dello stesso cessionario, l'effettuazione dell'operazione si verifica al momento dell'arrivo nel luogo di destinazione situato nel territorio dello Stato.

In entrambi i casi, comunque, l'acquisto intracomunitario si considera effettuato semprechè si siano verificati gli effetti traslativi o costitutivi della proprietà o di altro diritto reale e, in mancanza, non oltre la scadenza di un anno dalla consegna.

In presenza di contratti estimatori e simili, l'acquisto si considera effettuato, sempre che venga rispettato l'obbligo di annotazione nell'apposito registro previsto dall'art. 50, comma 5:

- all'atto della rivendita del bene o del prelievo da parte del ricevente;

- alla scadenza del termine pattuito, se inferiore all'anno;

- non verificandosi alcuna delle precedenti ipotesi, dopo un anno dal ricevimento dei beni.

Se i beni vengono restituiti prima della scadenza del termine convenuto, non si realizza alcuna acquisizione.

Viene, inoltre, previsto che qualora anteriormente al verificarsi dei cennati eventi venga effettuato il pagamento o sia ricevuta fattura, per l'intero o parte del corrispettivo, l'acquisto intracomunitario di beni si

considera effettuato, limitatamente all'importo pagato o fatturato, al momento del pagamento o della ricezione della fattura.

In proposito si rammenta che rileva anche la ricezione tramite sistemi informatici - che consentono la materializzazione di dati identici presso l'emittente ed il destinatario del documento, come già precisato con risoluzioni ministeriali n. 360879 del 30 aprile 1986 e n. 571134 del 19 luglio 1988.

Torna utile precisare che per luogo di acquisizione deve intendersi quello in cui i beni, sulla base delle indicazioni risultanti dalla relativa fattura o da altro documento che accompagna i beni, vengono consegnati o sono destinati. La distruzione o la perdita dei beni nel territorio dello Stato anteriormente alla loro consegna o al loro arrivo a destino può far venire meno l'acquisizione, sempre che venga fornita la prova della perdita dei beni.

3.2 - Cessioni

In ordine all'effettuazione delle cessioni intracomunitarie, il decreto-legge nulla prevede al riguardo, per cui rimane operante la disposizione di rinvio alle norme del D.P.R. n. 633 del 1972 operata dall'art. 56 del decreto-legge.

Pertanto si rendono applicabili le disposizioni contenute nell'art. 6 del citato D.P.R. n. 633 del 1972, in base al quale, com'è noto, il momento di effettuazione per i beni mobili materiali si considera verificato, in linea generale, all'atto della loro consegna o spedizione.

In relazione a tale norma la scomparsa della merce durante il trasporto dall'Italia all'altro Stato comunitario

può dare luogo alle seguenti diverse ipotesi di trattamento fiscale a seconda che:

1) i beni scompaiono durante il trasporto effettuato con mezzi propri del venditore:

- se la scomparsa dei beni si verifica nel territorio dello Stato, si ritiene, in analogia a quanto chiarito con circolare n. 31 del 10 ottobre 1979 della Direzione Generale delle Tasse, che tale evento "impedisce il sorgere del presupposto impositivo";

- se i beni scompaiono durante il trasporto nel territorio dell'altro Paese membro, si configura per il venditore nazionale una cessione intracomunitaria non imponibile, fermo restando per il cedente l'adempimento degli obblighi previsti nel Paese membro di scomparsa dei beni;

2) i beni scompaiono durante il trasporto effettuato con mezzi propri dell'acquirente o tramite un vettore su incarico di uno dei due operatori. L'operazione si considera in ogni caso avvenuta, in quanto si è verificato in capo all'acquirente il trasferimento del potere di disporre dei beni, con la conseguenza che:

- se la scomparsa dei beni si verifica in Italia, l'operazione è da qualificare come cessione interna;

- se la scomparsa dei beni si verifica nel territorio di altro Stato membro, l'operazione si concretizza in una cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'art. 41 del decreto-legge, in considerazione del fatto che i beni sono comunque usciti dal territorio nazionale.

3.3 - Prestazioni di servizi

Le disposizioni dell'art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972 si rendono applicabili anche per le prestazioni di servizi indicate all'art. 40, commi 5, 6 ed 8 del decreto-legge. Se per le prestazioni rese a soggetto d'imposta nazionale, anteriormente al pagamento del corrispettivo, è ricevuta fattura, si tiene conto, ai fini dell'effettuazione dell'operazione, della data di ricevimento della fattura se risulta sulla stessa indicata o, in mancanza di tale indicazione, della data della fattura.

4. Territorialità

L'art. 40 del decreto-legge tratta della territorialità delle operazioni intracomunitarie, prevedendo, in linea generale, che gli acquisti intracomunitari assumono rilevanza ai fini della territorialità a condizione che si verifichino i seguenti presupposti:

- i beni devono essere spediti o trasportati in Italia da altro Stato comunitario;
- oggetto della transazione deve essere un bene originario della Comunità o ivi immesso in libera pratica, cioè a dire un bene proveniente da Paese terzo per il quale siano state adempiute le formalità di importazione e siano stati riscossi i dazi doganali in uno Stato comunitario.

Se l'acquirente è un soggetto d'imposta l'acquisto si considera effettuato nel territorio dello Stato, salvo che sia comprovato l'assoggettamento ad imposta in altro Stato membro di destinazione del bene.

La disposizione in esame stabilisce inoltre nuove regole in ordine al luogo di imposizione per le fattispecie di seguito elencate.

4.1 - Vendite a distanza

Il soggetto d'imposta comunitario che cede beni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili ad acquirenti nazionali, persone fisiche o soggetti non tenuti al pagamento dell'imposta sugli acquisti intracomunitari (ammontare degli acquisti inferiore al limite di 16 milioni e mancata opzione), effettua operazioni rilevanti ai fini della territorialità nelle ipotesi in cui l'ammontare di dette cessioni abbia superato nell'anno solare precedente o superi nell'anno in corso, al netto dell'IVA, l'ammontare

complessivo di 54 milioni. Peraltro, l'introduzione dei beni nel territorio dello Stato non da luogo ad un acquisto intracomunitario, ai sensi dell'art. 38 del decreto-legge, in capo al cedente comunitario; l'operazione in esame, infatti, è assunta ai fini tributari solo quale cessione interna al territorio dello Stato.

Restano escluse da detto ammontare le cessioni di mezzi di trasporto nuovi, di beni da installare, montare o assiemare in Italia ovvero di beni soggetti ad accisa.

Naturalmente i beni devono provenire da altro Stato membro e devono essere trasportati o spediti in Italia dal cedente o da terzi per suo conto.

Per i beni precedentemente importati dal cedente, si considera come luogo di partenza lo Stato membro in cui i beni stessi sono stati importati.

Si evidenzia che per le suaccennate operazioni, per le quali sussiste il presupposto della territorialità, il cedente comunitario è obbligato, ai sensi dell'art. 44, comma 4, del decreto-legge, a nominare un proprio rappresentante in Italia.

Per le cessioni al di sotto del predetto limite di 54 milioni, l'imposta è dovuta nel Paese membro di partenza dei beni, a meno che il cedente non opti, secondo le disposizioni previste in detto Stato, per l'applicazione dell'imposta in Italia.

4.2 - Trasporti intracomunitari di beni e relative intermediazioni

I trasporti di beni nell'ambito comunitario sono oggetto di una nuova disciplina nel senso che, rispetto alla previsione normativa dell'art. 7, quarto comma, lett. c), del D.P.R. n. 633 del 1972, viene meno il concetto della rilevanza territoriale per la parte di trasporto eseguita

nel territorio dello Stato, in quanto gli stessi vengono presi in considerazione nella loro globalità, cioè a dire dal punto di partenza a quello di arrivo.

Per trasporto intracomunitario di beni si intende il trasporto, con qualsiasi mezzo, di beni che hanno come luogo di partenza e di arrivo il territorio di due Stati membri, a nulla rilevando l'eventuale attraversamento di territorio appartenente ad un Paese terzo.

Per "luogo di partenza" si intende il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni.

Per "luogo di arrivo", il luogo in cui si conclude effettivamente il trasporto dei beni.

Le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni e le relative prestazioni di intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato se ivi ha inizio la relativa esecuzione.

Tuttavia, se il committente è un soggetto passivo d'imposta comunitario, il luogo di effettuazione di dette prestazioni si reputa situato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito il numero di identificazione ai fini IVA; mentre, se il committente è soggetto d'imposta nazionale, le medesime prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato, indipendentemente dal luogo in cui ha inizio il trasporto.

Alle prestazioni di trasporto intracomunitario di beni inviati o provenienti dalle isole che formano le regioni autonome delle Azzorre e di Madera, territorialmente rilevanti in Italia, si rende applicabile il regime di non imponibilità ad IVA, secondo quanto stabilito dall'art. 28-quater, lett. C della VI Direttiva comunitaria, come risulta modificata dalla Direttiva n. 680 del 16 dicembre 1991.

La nozione di trasporto intracomunitario di beni va estesa anche:

- alle singole tratte nazionali effettuate in connessione ad un trasporto intracomunitario ovvero in esecuzione di contratti derivati che il vettore principale può stipulare con sub vettori: ovviamente, i vettori sono tenuti a fornire prova idonea che i propri trasporti sono riconducibili a quello intracomunitario;

- alle prestazioni di vettoriamento, rese tramite condutture o elettrodotti, di prodotti energetici diretti in altri Stati membri o da questi provenienti.

Si forniscono, a maggior chiarimento, le seguenti esemplificazioni:

a) trasporto effettuato da vettore italiano per conto di un soggetto d'imposta nazionale (non rileva il luogo di inizio del trasporto):

Luogo di tassazione: Italia, Paese in cui il committente è identificato ai fini IVA;

Debitore dell'imposta: il vettore che deve fatturare la propria prestazione con IVA.

b) trasporto effettuato da vettore italiano per conto di un soggetto d'imposta identificato in altro Stato comunitario (non rileva il luogo di inizio del trasporto):

Luogo di tassazione: il Paese comunitario in cui il committente è identificato ai fini IVA;

Debitore dell'imposta: il committente comunitario che deve integrare, con applicazione dell'imposta del proprio Stato, la fattura emessa dal vettore italiano senza applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 40, comma 9.

c) trasporto effettuato da vettore comunitario per conto di un soggetto IVA italiano (non rileva il luogo di inizio del trasporto):

Luogo di tassazione: Italia, Paese in cui il committente è identificato ai fini IVA;

Debitore dell'imposta: il committente che deve integrare con IVA nazionale la fattura rilasciata dal vettore comunitario senza addebito dell'imposta. In caso di mancata ricezione della fattura o ricezione della stessa con indicazione di corrispettivo inferiore a quello reale, va emessa autofattura ai sensi dell'art. 46, comma 5.

d) trasporto effettuato da vettore italiano per conto di un committente privato italiano o comunitario ovvero di un residente in Paese extracomunitario (privato o operatore economico), con inizio del trasporto in Italia:

Luogo di tassazione: Italia, Paese in cui ha inizio in trasporto;

Debitore dell'imposta: il vettore, che deve fatturare la propria prestazione con applicazione dell'imposta. Si precisa che il committente extracomunitario, operatore economico, può chiedere il rimborso dell'imposta assolta alle condizioni e secondo le modalità stabilite dall'art. 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972.

e) trasporto effettuato da vettore italiano per conto di un committente privato italiano o comunitario ovvero di un residente in Paese extracomunitario (privato o operatore economico), con inizio del trasporto in uno Stato membro diverso dall'Italia:

Luogo di tassazione: il Paese in cui ha inizio il trasporto;

Debitore dell'imposta: il vettore, secondo le regole dettate dal Paese membro di partenza dei beni per l'applicazione dell'imposta ivi prevista.

f) trasporto effettuato da vettore extracomunitario, senza stabile organizzazione o rappresentante fiscale in Italia o in altro Paese comunitario, per conto di un committente italiano, soggetto d'imposta, con partenza o arrivo in Italia ovvero tra due Stati membri diversi dall'Italia:

Luogo di tassazione: Italia;

Debitore dell'imposta: il committente italiano, che deve emettere autofattura ai sensi dell'art. 17, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Restano esclusi dalla suaccennata disciplina i trasporti di persone (anche se intracomunitari) ed i trasporti di beni verso Paesi extracomunitari, operazioni che continuano ad essere regolati dalle disposizioni contenute negli artt. 7 e 9 del D.P.R. n. 633 del 1972.

4.3 - Prestazioni accessorie ai trasporti intracomunitari di beni e relative intermediazioni

Per prestazioni accessorie ai trasporti si intendono essenzialmente le prestazioni di carico, scarico e simili.

Tali prestazioni, accessorie ai trasporti intracomunitari di beni, e le relative prestazioni di intermediazione, in analogia a quanto previsto per le prestazioni di trasporto di cui al paragrafo precedente, si considerano effettuate in Italia quando il committente è ivi soggetto passivo d'imposta, ancorchè rese in altro Stato membro. Non si considerano, invece, rese nel territorio

dello Stato, ancorchè ivi eseguite, quando il committente è soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro.

Ciò in deroga alla disposizione contenuta nell'art. 7, quarto comma, lett. b), del D.P.R. n. 633 del 1972, che fa espresso riferimento al luogo di esecuzione di dette prestazioni.

Si considerano, altresì, effettuate in Italia le cennate prestazioni quando sono ivi eseguite nei confronti di:

- soggetti nazionali o comunitari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione;
- enti, associazioni e altre organizzazioni, non soggetti passivi d'imposta, non tenuti al pagamento dell'IVA sugli acquisti intracomunitari (secondo quanto già indicato al paragrafo B.1.3);
- soggetti stabiliti al di fuori della Comunità europea (privati o operatori economici).

In tali ultime ipotesi (committente non soggetto passivo ovvero extracomunitario) non trova applicazione la deroga prevista dalle disposizioni relative agli scambi intracomunitari, con la conseguente applicazione di quanto disposto dall'art. 7 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Si forniscono le seguenti esemplificazioni:

a) Committente e prestatore entrambi soggetti passivi nazionali (non rileva il luogo in cui la prestazione è resa):

Luogo di tassazione: Italia;

Debitore dell'imposta: il prestatore che emette fattura con addebito d'IVA.

b) Committente soggetto passivo nazionale e prestatore soggetto identificato ai fini dell'imposta in altro Stato membro (non rileva il luogo in cui la prestazione è resa):

Luogo di tassazione: Italia;

Debitore dell'imposta: il committente, il quale deve integrare con IVA la fattura emessa dal proprio prestatore senza addebito d'imposta. In caso di mancata ricezione della fattura o ricezione della stessa con indicazione di corrispettivo inferiore a quello reale, va emessa autofattura ai sensi dell'art. 46, comma 5.

c) Committente soggetto passivo nazionale e prestatore extracomunitario senza stabile organizzazione o rappresentante fiscale in Italia o in altro Paese comunitario (non rileva il luogo in cui la prestazione è resa):

Luogo di tassazione: Italia;

Debitore dell'imposta: il committente, il quale deve emettere autofattura ai sensi dell'art. 17, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972.

d) Committente soggetto d'imposta in altro Stato membro e prestatore soggetto passivo nazionale (non rileva il luogo in cui la prestazione è resa):

Luogo di tassazione: Stato membro in cui il committente è identificato ai fini IVA;

Debitore dell'imposta: il committente nel proprio Paese. Il prestatore nazionale emette fattura senza addebito d'imposta, ai sensi dell'art. 40, comma 9.

e) Committente privato o soggetto extracomunitario e prestatore nazionale, con esecuzione della prestazione in Italia:

Luogo di tassazione: Italia;

Debitore dell'imposta: il prestatore che emette fattura con addebito d'IVA.

f) Committente privato o soggetto extracomunitario e prestatore nazionale, con esecuzione della prestazione in altro Stato membro:

Luogo di tassazione: Stato membro in cui è eseguita la prestazione;

Debitore dell'imposta: il prestatore secondo le regole dettate dallo Stato membro in cui è eseguita la prestazione stessa.

Si reputa opportuno rammentare che le prestazioni accessorie ai trasporti diversi da quelli intracomunitari di beni e le relative prestazioni di intermediazione continuano ad essere assoggettate alle regole di territorialità contenute nell'art. 7 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Si soggiunge, inoltre, che qualora le operazioni accessorie ai trasporti in rassegna sono eseguite nei luoghi indicati al n. 6 del primo comma dell'art. 9 del D.P.R. n. 633 del 1972 (porti, aeroporti, etc.), alle medesime continua ad applicarsi in senso oggettivo la non imponibilità all'IVA, disposta dal predetto articolo 9.

Si precisa, infine, che i servizi doganali connessi a trasporti di beni comunitari (per attraversamento in territorio extracomunitario) continuano a fruire della non imponibilità a norma dell'art. 9, primo comma, n. 4), del D.P.R. n. 633 del 1972.

4.4 - Prestazioni di intermediazione

Trattasi di prestazioni concernenti i beni mobili materiali, diverse da quelle previste nei precedenti paragrafi 2 e 3 nonché da quelle espressamente indicate nell'art. 7, quarto comma, lett. d), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Le ipotesi più ricorrenti sono quelle riconducibili alle cessioni dei beni, agli acquisti intracomunitari, alle locazioni di mezzi di trasporto ed ai trasporti di beni diversi da quelli intracomunitari.

Dette prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se relative ad operazioni ivi effettuate, con esclusione di quelle rese a soggetti passivi in altro Stato membro. Se il committente delle prestazioni di intermediazione è soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, la prestazione si considera ivi effettuata, ancorché l'operazione cui l'intermediazione si riferisce sia effettuata in altro Stato membro.

E' appena il caso di precisare che le intermediazioni aventi ad oggetto beni in importazione, in esportazione o in transito continuano a fruire del regime di non imponibilità di cui all'art. 9, primo comma, n. 7), del D.P.R. n: 633 del 1972.

Tanto premesso, si forniscono le seguenti esemplificazioni:

a) Prestazione di intermediazione effettuata da un soggetto residente in Francia per conto di committente soggetto d'imposta italiano per beni venduti in Belgio:

Luogo di tassazione: Italia;

Debitore dell'imposta: il committente italiano, il quale deve integrare con IVA la fattura emessa senza addebito d'imposta

dall'intermediario francese ovvero, in mancanza della fattura o ricezione della stessa con indicazione di corrispettivo inferiore a quello reale, va emessa autofattura ai sensi dell'art. 46, comma 5.

b) Prestazione di intermediazione effettuata da un soggetto residente in Svizzera, che non si avvalga di stabile organizzazione o rappresentante fiscale operante in un Paese comunitario, per conto di committente soggetto d'imposta italiano per beni venduti in Belgio:

Luogo di tassazione: Italia;

Debitore dell'imposta: il committente italiano, il quale deve emettere autofattura ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

c) Prestazione di intermediazione effettuata da soggetto residente in Francia per conto di committente privato o residente in Paese extracomunitario per beni venduti in Italia:

Luogo di tassazione: Italia, luogo in cui è effettuata l'operazione di cessione dei beni, cui l'intermediazione si riferisce;

Debitore dell'imposta: l'intermediario francese, che deve nominare un proprio rappresentante in Italia, a norma dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

5. Base imponibile

5.1 - Acquisti

La base imponibile degli acquisti intracomunitari è costituita in linea generale dagli stessi elementi richiesti per la determinazione della base imponibile delle cessioni dei beni e delle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato. Valgono, cioè, le stesse regole recate dagli artt. 13, 14 e 15 del D.P.R. n. 633 del 1972, con esclusione del solo primo comma del citato art. 14, che stabilisce le modalità di computo in lire dei corrispettivi espressi in valuta estera. Conseguentemente concorrono a formare la base imponibile il corrispettivo, aumentato delle accise se assolte o esigibili per effetto dell'acquisto, degli oneri e delle spese inerenti all'esecuzione, nonchè di quelle accessorie di cui all'art. 12 del D.P.R. n. 633 del 1972 (quali ad es. il trasporto) e diminuito delle somme escluse dal computo della base imponibile, ai sensi dell'art. 15 (interessi moratori, rimborso di anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono secondo le pattuizioni contrattuali).

Viene altresì previsto che nella determinazione della base imponibile relativa ad acquisti intracomunitari non rientra l'ammontare che viene assoggettato ad imposta in altro Stato membro di destinazione dei beni.

In particolare, la base imponibile per i sottoelencati acquisti è costituita dall'ammontare del:

- corrispettivo dovuto dall'operatore nazionale al prestatore comunitario per la consegna in Italia di beni prodotti, montati o assiemati in altro Stato membro (art. 38, comma 3, lett. a);

- valore normale, per i beni introdotti nel territorio dello Stato da soggetto comunitario per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa (art. 38, comma 3, lett. b).

Si precisa inoltre che per le forniture di beni da installare, montare o assiemare in Italia da parte del fornitore comunitario o per suo conto, operazione questa che non costituisce acquisto intracomunitario, la base imponibile è costituita dall'intero ammontare dei corrispettivi dovuti, compresi quindi quelli per la prestazione di installazione, montaggio o assiemaggio.

Allorché gli elementi che concorrono a formare la base imponibile sono espressi in valuta estera, il tasso di cambio da applicare è quello del giorno di effettuazione dell'operazione, se risulta espressamente indicato in fattura da parte del cedente comunitario o del cessionario nazionale.

Solo in mancanza di tale indicazione, l'acquirente nazionale fa riferimento, ai fini del cambio, alla data della fattura.

Va altresì precisato che il tasso di cambio da applicare è quello che giornalmente la Banca d'Italia comunica, con l'avvertenza che in assenza di detto cambio, va fatto riferimento a quello del giorno antecedente più prossimo.

5.2 - Cessioni e prestazioni di servizi

Anche per le cessioni intracomunitarie e per le prestazioni di servizi di cui all'art. 40, commi 5, 6 ed 8, la base imponibile si determina secondo le disposizioni della normativa nazionale.

In particolare, per le seguenti fattispecie, la base imponibile è costituita dall'ammontare del:

- corrispettivo dell'operazione per le forniture di beni spediti o trasportati in altro Stato comunitario per essere ivi installati, montati o assiemati da parte del fornitore italiano o per suo conto (art. 41, comma 1, lett. c);
- corrispettivo dovuto dall'operatore comunitario al prestatore italiano per la consegna in altro Stato membro di beni prodotti, montati o assiemati in Italia (art. 41, comma 2, lett. a);
- valore normale, per i beni inviati in altro Stato membro da soggetto italiano per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa (art. 41, comma 2, lett. c);
- corrispettivo dovuto per i trasporti intracomunitari di beni. Ciò a differenza di quanto previsto per i trasporti internazionali di cui all'art. 7, quarto comma, lett. c) del D.P.R. n. 633 del 1972, che prende in considerazione solo la parte di corrispettivo afferente la tratta di trasporto eseguita nel territorio dello Stato.

6. Aliquote

Le aliquote IVA applicabili per gli acquisti intracomunitari sono quelle previste per le corrispondenti cessioni effettuate nel territorio dello Stato e vigenti al momento di effettuazione dell'operazione.

Attualmente le aliquote applicabili sono:

- 4%, per i beni indicati nella Tab. A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972;
- 9% per i beni indicati alla Tab. A, parte III;
- 13%, per i beni indicati nell'art. 1, comma 4, del D.L. 13 maggio 1991, n. 151, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 1991, n. 202 e nell'art. 36, comma 4, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 (la previgente aliquota del 12% è stata elevata al 13%, a partire dal 1° gennaio 1994, dal decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557);
- 19%, per i restanti beni.

Le cessioni intracomunitarie non imponibili e le prestazioni di servizi non soggette vengono effettuate senza applicazione dell'imposta. Tuttavia, si richiama l'attenzione sulla circostanza che per le cessioni intracomunitarie effettuate da produttori agricoli di cui all'art. 34 del D.P.R. n. 633 del 1972, che non hanno optato per il regime ordinario, si rendono applicabili le aliquote di compensazione (attualmente 2%, 4%, 8,5% e 9%) previste per detti operatori.

7. Debitori d'imposta

L'art. 44 dispone in via generale che l'imposta sulle operazioni intracomunitarie è dovuta da coloro che effettuano cessioni di beni, acquisti intracomunitari e prestazioni di servizi. Lo stesso articolo prevede, tuttavia, le seguenti deroghe, stabilendo che l'imposta è dovuta:

a) dal cessionario designato al pagamento dell'imposta dal proprio fornitore comunitario che ha fatto ricorso all'operazione triangolare, compresa l'ipotesi in cui il cessionario è destinatario dell'invio di beni;

b) dal committente del servizio, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, per le prestazioni di cui all'art. 7, quarto comma, lett. d), del D.P.R. n. 633 del 1972, e per le prestazioni intracomunitarie di cui all'art. 40, commi 5, 6 ed 8 del decreto-legge, rese da soggetti passivi d'imposta non residenti e senza stabile organizzazione;

c) dal rappresentante fiscale in Italia, nominato ai sensi e per gli effetti dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, per le operazioni intracomunitarie effettuate da un soggetto passivo d'imposta non residente e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato nonché per le cessioni di beni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili effettuate da soggetto residente in altro Stato membro, per le quali è dovuta l'imposta nel territorio dello Stato (par. B.1.3).

8. Rappresentante fiscale

L'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, prevede, per i soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia, la possibilità di nominare un rappresentante residente nel territorio dello Stato per adempiere o esercitare, nei modi ordinari, gli obblighi ed i diritti derivanti dall'applicazione del decreto istitutivo dell'IVA relativamente alle operazioni effettuate nello Stato.

Con tale disposizione si è consentito che mediante il rappresentante possano essere adempiuti gli obblighi ed esercitati i diritti afferenti le varie operazioni attive e passive effettuate nel territorio dello Stato dal soggetto non residente, quali la fatturazione, la registrazione, la detrazione, il rimborso, la dichiarazione annuale, etc.

La nomina del rappresentante deve essere comunicata all'altro contraente prima dell'effettuazione dell'operazione.

Rappresentante fiscale può essere una persona fisica o persona giuridica residente nel territorio dello Stato e deve risultare, ai sensi dell'art. 53, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, da atto pubblico, da scrittura privata registrata o da lettera annotata, in data anteriore alla prima operazione, in apposito registro presso l'Ufficio IVA competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante stesso.

Nell'ambito delle operazioni intracomunitarie viene prevista dall'art. 44, comma 3, del decreto-legge, una particolare figura di rappresentante, nelle ipotesi in cui vengono effettuate esclusivamente operazioni attive e passive non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta.

In tali casi il rappresentante è tenuto solamente all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione delle operazioni ed alla compilazione e presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari, con esclusione, quindi, degli obblighi concernenti la registrazione e la predisposizione e presentazione della dichiarazione annuale IVA.

Tale semplificazione, tuttavia, viene meno con l'effettuazione della prima operazione attiva o passiva che comporta il pagamento dell'imposta o il relativo recupero. Conseguentemente, a partire da tale momento, fermo restando la situazione pregressa, sorgono in capo al rappresentante tutti gli obblighi derivanti dalla normativa del tributo: fatturazione, registrazione, dichiarazione, etc.

La nomina del rappresentante si appalesa obbligatoria non solo per le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, effettuate da operatore economico comunitario nei confronti di privati consumatori e di soggetti nazionali non tenuti al pagamento dell'imposta sugli acquisti intracomunitari, ma anche in tutti i casi in cui l'operazione è territorialmente rilevante in Italia e l'obbligo del pagamento dell'imposta non può essere assolto dal cessionario o committente perché privato consumatore.

Necessitano, quindi, di un rappresentante fiscale in Italia, ad esempio, i soggetti comunitari che, in mancanza di una stabile organizzazione:

- introducono nel territorio dello Stato beni per esigenze della propria impresa;
- cedono a privati consumatori beni precedentemente introdotti in Italia ed ivi installati, montati od assiemati;
- effettuano nei confronti di privati consumatori prestazioni di trasporto intracomunitario di beni e relative

intermediazioni, prestazioni accessorie ai detti trasporti e relative intermediazioni ovvero intermediazioni diverse da quelle indicate all'art. 7, quarto comma, lett. d), del D.P.R. n. 633 del 1972, nei casi in cui dette operazioni siano territorialmente rilevanti in Italia.

Tuttavia, si precisa, a maggior chiarimento dell'orientamento manifestato da questa Amministrazione, che l'obbligo di avvalersi del rappresentante fiscale, ancorchè già nominato per altre operazioni, non sussiste nelle ipotesi in cui, sia per le cessioni che per le prestazioni, l'operazione venga posta in essere direttamente tra l'operatore comunitario e quello nazionale; più in particolare, non si rende necessaria l'utilizzazione o la nomina del rappresentante fiscale quando le operazioni sono direttamente qualificabili come acquisti o cessioni intracomunitari tra le parti contraenti (ivi comprese le operazioni triangolari), ovvero quando per le prestazioni di servizi rese dal soggetto appartenente all'altro Stato membro l'imposta non è da questi dovuta.

9. Fatturazione

9.1 - Acquisti

Le fatture relative agli acquisti e alle prestazioni di servizi intracomunitari, effettuate nel territorio dello Stato nei confronti di soggetti nazionali, emesse, senza addebito d'imposta, dal cedente o prestatore identificato ai fini IVA in altro Stato membro devono essere numerate ed integrate dal cessionario o committente italiano, secondo le regole appresso specificate:

a) la numerazione di dette fatture deve seguire l'ordine progressivo di quelle emesse, ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972. Qualora il contribuente, in relazione all'obbligo della distinta registrazione delle fatture relative alle operazioni intracomunitarie, si avvalga di appositi registri sezionali ovvero di un registro a blocchi sezionali per l'annotazione delle operazioni in parola, la numerazione da apporre su dette fatture è quella delle fatture che in tali registri sono annotate;

b) l'integrazione, diretta a consentire l'individuazione degli elementi idonei alla determinazione della base imponibile e della relativa imposta o del titolo di inapplicabilità della stessa, consiste nell'indicazione:

- del controvalore in lire del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono alla formazione della base imponibile dell'operazione espressi in valuta estera;

- dell'ammontare dell'imposta calcolata secondo l'aliquota dei beni o dei servizi acquistati se trattasi di operazioni imponibili; in caso di operazione non soggetta, non imponibile o esente, in luogo dell'imposta, deve essere indicato il titolo di inapplicabilità con il riferimento della relativa norma.

L'integrazione con gli elementi sopramenzionati deve essere fatta sulla stessa fattura estera. Tuttavia, tenuto conto dei molteplici problemi che tale procedura potrebbe determinare per gli operatori che adottano una contabilità basata su sistemi meccanografici, si consente che in detti casi l'integrazione possa essere fatta su altro documento appositamente emesso, allegato e conservato unitamente alla fattura cui si riferisce e riportante gli estremi di quest'ultima (data della fattura e numero progressivo ad essa attribuito dal ricevente).

Le fatture ed i documenti relativi alle operazioni intracomunitarie, ai sensi dell'art. 66, comma 5 del decreto legge non sono soggetti all'imposta di bollo, conformemente a quanto previsto per le fatture ed i documenti relativi alle operazioni di importazione ed esportazione.

9.2 - Autofatturazione

L'art. 46, comma 5, disciplina le modalità di regolarizzazione delle operazioni intracomunitarie, nelle ipotesi in cui il cessionario o committente non riceva la fattura, entro i termini previsti, ovvero la riceva con l'indicazione di corrispettivo inferiore a quello reale.

Le suddette ipotesi vengono di seguito esaminate in modo analitico:

a) mançata ricezione della fattura

Il cessionario o committente dell'operazione intracomunitaria che non riceve la relativa fattura entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (consegna o arrivo dei beni o pagamento del corrispettivo) è tenuto ad emettere detto documento entro il mese seguente, in unico esemplare ed indicando anche il codice

identificativo attribuito, ai fini IVA, al cedente o al prestatore dallo Stato membro di appartenenza.

A titolo di esempio si supponga un acquisto intracomunitario effettuato il 25 ottobre. Il cessionario nazionale, se non riceve la fattura entro il 30 novembre, deve provvedere al emettere l'autofattura entro il 31 dicembre.

Si ritiene di dover sottolineare che i termini per l'emissione dell'autofattura sono stati più volte modificati dalle disposizioni che dal 1° gennaio 1993 hanno regolato la materia degli scambi intracomunitari. In proposito si riporta un quadro sinottico dei termini di regolarizzazione delle operazioni con le relative decorrenze:

- dal 1° gennaio al 1° maggio 1993 (DD.LL. nn. 513 del 1992 e 47 del 1993):
  1) termine ricezione fattura = entro il mese successivo;
  2) termine autofatturazione = entro il 15° giorno successivo alla scadenza di cui al punto 1);

- dal 2 maggio al 30 giugno 1993 (D.L. n. 131 del 1993):
  3) termine ricezione fattura = entro il giorno 15 del mese successivo;
  4) termine autofatturazione = entro la fine del mese indicato al punto 3);

- dal 1° luglio al 29 agosto 1993 (D.L. n. 213 del 1993):
  5) termine ricezione fattura = entro il mese successivo;
  6) termine autofatturazione = entro lo stesso mese di cui al punto 5);

- dal 30 agosto al 29 ottobre 1993 (D.L. n. 331 del 1993):
  7) termine ricezione fattura = entro i 30 giorni successivi;
  8) termine autofatturazione = entro il 15° giorno successivo al termine di cui al punto 7);

- dal 30 ottobre 1993 (L. n. 427 del 1993):

9) termine ricezione fattura = entro il mese successivo;

10) termine autofatturazione = entro il mese seguente alla scadenza indicata al punto 9);

b) fattura con indicazione di corrispettivo inferiore a quello reale

Il cessionario o committente nazionale che riceva una fattura contenente tale erronea indicazione è tenuto a regolarizzare l'operazione mediante l'emissione di apposita autofattura integrativa. Il termine per procedere a tale adempimento è stato fissato, fino al 29 ottobre 1993, nel 15° giorno successivo alla registrazione della fattura originaria. Dal 30 ottobre 1993, in forza della legge di conversione del D.L. n. 331 del 1993, è stato stabilito un termine più ampio, essendo previsto che la regolarizzazione della fattura in parola deve avvenire entro il mese successivo a quello di registrazione della fattura originaria.

9.3 - Cessioni

Le fatture relative alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi comunitarie (trasporti e relative intermediazioni, prestazioni accessorie ai trasporti e relative intermediazioni, intermediazioni diverse da quelle contemplate nell'art. 7, quarto comma, lett. d), del D.P.R. n. 633 del 1972), rese da operatore nazionale nei confronti di soggetto identificato in altro Stato membro, devono:

- essere emesse in duplice esemplare al momento di effettuazione delle operazioni;

- essere numerate ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972;

- contenere l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che trattasi di operazioni non imponibili o non soggette, con lo specifico riferimento alla relativa norma;

- riportare l'indicazione del numero di identificazione ai fini IVA, attribuito al cessionario o committente dallo Stato membro di appartenenza. A tale proposito si rammenta che il D.M. 28 gennaio 1993 ha dato la possibilità agli operatori economici di ottenere, dall'Ufficio IVA competente per territorio in relazione al loro domicilio fiscale, la conferma della validità del numero identificativo comunicato dal cliente comunitario. Tuttavia, qualora il cessionario o committente comunitario non sia ancora in possesso del numero identificativo, ma fornisca idonea prova di essere soggetto d'imposta, se operatore economico, e in ogni caso di aver richiesto al competente ufficio fiscale l'attribuzione del numero identificativo agli effetti dell'IVA, è consentito al cedente o prestatore nazionale di emettere fattura senza addebito di imposta, con obbligo di integrazione della fattura all'atto della comunicazione da parte del contraente comunitario dell'attribuzione del codice IVA.

Nelle ipotesi di invio di beni in altro Stato membro per le esigenze della propria impresa ovvero ad altra impresa comunitaria appartenente allo stesso soggetto nazionale, deve essere indicato il numero identificativo attribuito dallo Stato di destinazione dei beni al proprio rappresentante fiscale o alla propria impresa ivi operante.

Per i beni da installare, montare o assiemare in altro Stato comunitario, va indicato il numero identificativo del cliente finale, se ivi identificato ai fini dell'imposta.

L'indicazione del numero identificativo del cliente va omessa nelle fatture di cessione di beni nelle vendite a distanza da assoggettare ad imposta nello Stato membro di

destinazione dei beni, per l'ovvia ragione che il cliente, in quanto privato, è sprovvisto di tale numero;

- includere anche i dati di identificazione dei mezzi di trasporto nuovi, quando la cessione riguarda tali beni.

Nelle fatture relative a cessioni in cui l'operatore nazionale ha fatto ricorso alla "triangolazione comunitaria" di cui si dirà in seguito, oltre all'indicazione del numero identificativo del proprio cessionario, deve essere fatta espressa menzione della circostanza che lo stesso soggetto è designato quale debitore dell'imposta nel proprio Stato.

Si fa presente che per le cessioni torna applicabile la disposizione dell'art. 21, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 che consente la possibilità di emissione della fattura entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione (ma con registrazione nello stesso mese), qualora questi eventi risultino da documento di trasporto o da altro documento idoneo ad identificare le parti contraenti.

10. Registrazione

10.1 - Acquisti

Le fatture relative agli acquisti intracomunitari di cui all'art. 38, commi 2 e 3, lett. a) e b) relative ad operazioni imponibili, non imponibili, esenti o non soggette, nonché quelle relative alle prestazioni indicate nell'art. 40, commi 5, 6 ed 8, devono essere annotate distintamente, previa integrazione dei dati indicati nel paragrafo precedente, nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633 del 1972, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dalla loro ricezione e, per gli acquisti effettuati a decorrere dal 1° aprile 1994, con riferimento al relativo mese, in virtù delle modifiche recate dall'art. 3, comma 2, del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557.

Le medesime fatture devono essere inoltre annotate, previa numerazione, e sempre distintamente, anche nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972 entro il mese successivo a quello in cui il contribuente ne è venuto in possesso, ma comunque non anteriormente al mese di annotazione delle medesime fatture nel detto registro dell'art. 23.

In buona sostanza una fattura relativa ad un'acquisizione intracomunitaria pervenuta il giorno 20 gennaio può essere annotata nel registro delle fatture emesse sia nel medesimo mese che entro il 4 del mese di febbraio. Qualora detta fattura venga annotata nel cennato registro nel mese di febbraio, la corrispondente annotazione nel registro degli acquisti non può avvenire nel mese di gennaio.

Tale procedura di registrazione si rende applicabile per gli acquisti effettuati fino al 31 marzo 1994. A seguito

delle modifiche previste dall'art. 3, comma 2 del citato decreto-legge n. 557 del 1993, a decorrere dal 1° aprile 1994 la fattura di cui al cennato esempio deve comunque essere annotata nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633 del 1972 con riferimento al mese di ricevimento anche se i termini per la registrazione restano inalterati.

Nel registro dell'art. 23 deve risultare anche l'ammontare del corrispettivo delle operazioni se espresso in valuta estera, così come indicato in fattura.

Si precisa in proposito che i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art. 22 del D.P.R. n. 633 del 1972 che annotano l'ammontare globale dei corrispettivi giornalieri nel registro previsto dal successivo art. 24, possono utilizzare detto registro anche per l'annotazione delle fatture degli acquisti intracomunitari di beni e servizi, ferma restando l'osservanza delle prescrizioni sopra specificate sia in ordine ai termini che alle modalità di registrazione.

Si ritiene, inoltre, opportuno precisare che anche agli acquisti intracomunitari di beni torna applicabile la disposizione contenuta nell'art. 25, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, laddove si prevede che per le fatture di importo inferiore a lire cinquantamila, che non siano relative a beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, dell'arte o professione, può essere annotato distintamente, un solo documento riepilogativo, nel quale devono essere indicati i numeri, attribuiti dal destinatario, delle fatture cui si riferisce, l'ammontare imponibile complessivo delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti per aliquota. L'annotazione nella forma riepilogativa può essere eseguita anche nel registro di cui all'art. 23, a norma del relativo quarto comma, fermo restando l'obbligo relativo alla predisposizione dell'elenco riepilogativo.

Si sottolinea altresì che i contribuenti, ai fini della registrazione degli acquisti intracomunitari, possono adottare anche appositi registri sezionali, regolarmente numerati e bollati ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, ovvero eseguire la registrazione a blocchi di serie di numeri, senza alcun obbligo di specifica autorizzazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, semprechè, beninteso, sia osservata, in caso di adozione di registri separati, la tenuta del registro riepilogativo, e in caso di registrazione a blocchi di serie l'indicazione sul primo foglio del registro delle serie numeriche impiegate ed il tipo di documento cui si riferiscono.

E' appena il caso di precisare che gli acquisti intracomunitari annotati nei registri di cui agli artt. 23 e 24 non concorrono né alla formazione del volume di affari ai fini IVA, né alla determinazione dello status di esportatore agevolato e del plafond utilizzabile per effettuare acquisti di beni e servizi senza il pagamento dell'imposta e nemmeno alla determinazione del pro-rata di indetraibilità, nel caso anche di effettuazione di operazioni esenti.

Si segnala, infine, che per le registrazioni delle operazioni intracomunitarie può tornare applicabile la disciplina prevista dal D.M. 11 agosto 1975, concernente "modalità e termini per le registrazioni IVA effettuate mediante utilizzazione di macchine elettrocontabili".

In particolare, tale decreto prevede che "le registrazioni di cui agli articoli 23, 24, 25 e 39 secondo comma del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, qualora il contribuente utilizzi direttamente macchine elettrocontabili ovvero si avvalga, per l'elaborazione dei dati, di centri elettrocontabili gestiti da terzi, possono essere eseguite entro sessanta giorni dalla data di effettuazione delle

operazioni, fermo restando l'obbligo di tener conto, nelle dichiarazioni previste dagli articoli 27 e seguenti del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633, di tutte le operazioni soggette a registrazione nel periodo cui le dichiarazioni si riferiscono".

Per effetto delle modifiche introdotte con il decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, in materia di registrazione e liquidazione periodica, a decorrere dal 1° aprile 1994, le fatture relative agli acquisti intracomunitari devono essere computate con riferimento alla liquidazione relativa alle annotazioni eseguite per il mese di ricevimento, mentre le fatture relative a cessioni intracomunitarie con riferimento alle annotazioni eseguite per il mese di emissione.

10.2 - Cessioni e prestazioni

Le fatture emesse in relazione alle cessioni e alle prestazioni intracomunitarie devono essere annotate distintamente, entro il termine di 15 giorni, nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633 del 1972, anche nei casi in cui siano emesse fatture da commercianti al minuto e da altri contribuenti previsti dall'art. 22 dello stesso decreto. Tuttavia, si consente, al fine di evitare la tenuta di più registri, che tali categorie di contribuenti possano eseguire, distintamente e in apposita sezione del registro di cui all'art. 24 del D.P.R. n. 633 del 1972, le annotazioni delle fatture emesse per le operazioni intracomunitarie nei termini e secondo le modalità stabilite dall'art. 23 dello stesso decreto presidenziale.

La procedura sopra illustrata resta valida sino al 31 marzo 1994. Per le operazioni effettuate dal 1° aprile 1994, in base alle modifiche recate dal citato decreto-legge n. 557 del 1993, le predette fatture debbono essere annotate secondo l'ordine della loro numerazione, ma con riferimento

alla data di emissione, anche se il termine per la registrazione (di 15 giorni) viene a scadere nel mese successivo.

Anche per le cessioni torna applicabile la disposizione dell'art. 23, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, che prevede la possibilità di annotare, per le fatture d'importo inferiore a lire 50.000, in luogo di ciascuna di esse, un documento riepilogativo sul quale devono essere indicati i numeri delle fatture a cui si riferisce.

In merito alla applicabilità del D.M. 11 agosto 1975 alle cessioni intracomunitarie, si richiama quanto già esposto al precedente paragrafo B.10.1.

10.3 - Variazioni dell'imponibile delle operazioni intracomunitarie

Il decreto-legge nulla prevede in ordine alle modalità da osservare in presenza di variazioni intervenute nelle operazioni intracomunitarie.

Tuttavia, in virtù di quanto stabilito dall'art. 56, sono applicabili nella specie le disposizioni del D.P.R. n. 633 del 1972 e precisamente dell'art. 26, che prevede le seguenti ipotesi:

1) variazioni in aumento: i contribuenti sono obbligati a tutti gli adempimenti previsti in materia d'IVA (fatturazione, registrazione, etc.), tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura, l'ammontare imponibile o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo;

2) variazioni in diminuzione: i contribuenti hanno la facoltà di ridurre l'ammontare imponibile di un'operazione già registrata, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, riduzioni e simili, o in conseguenza dell'applicazione di abbuono o sconto previsto

contrattualmente. Tali variazioni non sono applicabili decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione se dipendenti da sopravvenuto accordo delle parti.

Tanto premesso, per le variazioni dell'imponibile negli scambi intracomunitari, devono essere osservati i seguenti adempimenti:

a) cessioni di beni e prestazioni di servizi rese

- per variazioni in aumento, l'operatore nazionale è obbligato ad emettere un documento integrativo seguendo lo stesso iter della fattura originaria;

- per variazioni in diminuzione, l'operatore nazionale ha facoltà di intervenire sul registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633 del 1972 con apposite annotazioni di rettifica in diminuzione. La rettifica riduce l'ammontare imponibile dell'operazione cui si riferisce se viene annotata nello stesso mese in cui è annotata l'operazione originaria; diversamente, della rettifica si tiene conto in dichiarazione annuale.

Le variazioni in aumento e quelle in diminuzione, se operate, vanno indicate, come rettifiche, nell'elenco riepilogativo delle cessioni, se già presentato, con apposita annotazione nel modello INTRA-1 ter. In particolare, se trattasi di variazione dell'imponibile in aumento, la corrispondente rettifica dovrà essere operata oltre che ai fini fiscali anche ai fini statistici, nel caso in cui il soggetto sia tenuto a presentare mensilmente il modello. Qualora, invece, trattasi di variazione in diminuzione (a seguito di sconti, abbuoni, risoluzione del contratto, ecc.) la corrispondente rettifica, se operata agli effetti fiscali, dovrà risultare anche ai fini statistici, nel caso in cui il contribuente sia tenuto ad adempiere mensilmente all'obbligo della presentazione degli

elenchi riepilogativi; se, in esecuzione della variazione i beni sono in tutto o in parte restituiti al cedente nel territorio dello Stato, il modello INTRA-1 ter dovrà essere compilato agli effetti statistici anche se la variazione non è operata ai fini fiscali, con l'indicazione della relativa causale (codice "2" della tabella B - natura della transazione).

Infine, se i beni malgrado la risoluzione del relativo contratto non sono restituiti al cedente, ma sono ceduti a diverso soggetto d'imposta comunitario, si è in presenza di due distinte ed autonome operazioni che comportano a carico del contribuente i seguenti adempimenti, diversi a secondo del Paese membro in cui i beni stessi sono destinati:

- consegna dei beni nello stesso Stato membro in cui già si trovano: in tal caso deve essere operata, ai soli effetti fiscali, la rettifica dell'operazione originaria mediante l'utilizzo del modello INTRA-1 ter e la compilazione di un nuovo modello INTRA-1 bis per la cessione al successivo acquirente;
- consegna dei beni in diverso Paese membro: in tal caso, i suddetti obblighi di rettifica e di compilazione dei modelli INTRA-1 ter ed INTRA-1 bis devono essere adempiuti sia agli effetti fiscali che statistici.

Le variazioni in diminuzione, anche se non operate, riducono del corrispondente ammontare la disponibilità del plafond.

b) acquisti di beni e prestazioni di servizi commesse

- per variazioni in aumento, l'operatore nazionale è obbligato ad osservare la procedura stabilita dagli art. 46 e seguenti del decreto-legge n. 331 del 1993, con corrispondenti rettifiche, sia agli effetti fiscali che statistici del listing, se già presentato;

- per variazioni in diminuzione, l'operatore nazionale ha facoltà di intervenire con apposite annotazioni in diminuzione direttamente sul registro delle fatture emesse e sul registro degli acquisti. Le suddette rettifiche riducono l'ammontare dell'operazione di acquisto cui si riferiscono se vengono annotate nello stesso mese in cui è annotata l'operazione originaria; diversamente, delle rettifiche si tiene conto in dichiarazione annuale.

Si ritiene opportuno precisare che la suddetta procedura di regolarizzazione si rende applicabile sia nelle ipotesi in cui la variazione dipenda dalla concessione di uno sconto, un abbuono, etc., sia nelle ipotesi in cui comporta la restituzione dei beni al cedente in altro Stato membro; in tale ultimo caso, peraltro, è necessario compilare il modello INTRA-2 ter, ai soli fini statistici, anche se la variazione non ha assunto rilevanza fiscale.

Le variazioni di cui alle lettere a) e b), in quanto aventi lo scopo di modificare un'operazione già effettuata, sono soggette alla stessa disciplina dell'operazione principale.

Così ad esempio le variazioni sugli acquisti intracomunitari sono soggette alla stessa aliquota IVA o trattamento di non imponibilità, esenzione o non assoggettamento al tributo, ed allo stesso cambio già applicato sulla fattura relativa all'acquisto originario.

Le rettifiche conseguenti a variazioni della base imponibile di cessioni ovvero di acquisti, sia in aumento che in diminuzione, concernenti più periodi di riferimento, ancorché compresi in più anni solari possono essere indicate nei modelli INTRA-1 ter ed INTRA-2 ter globalmente per

ciascun acquirente o fornitore e per ciascun tipo di merce, con riferimento soltanto all'ultimo periodo in cui le operazioni rettificate sono state comprese negli elenchi riepilogativi.

11. Detrazione, liquidazione dell'imposta e dichiarazione annuale

L'imposta relativa agli acquisti ed alle prestazioni di servizi intracomunitari è ammessa in detrazione dall'imposta afferente le operazioni effettuate secondo le disposizioni e le limitazioni previste dall'art. 19 e seguenti del D.P.R. n. 633 del 1972.

Tuttavia, la detrazione riguardante gli acquisti intracomunitari registrati nel corso del 1993, ai fini delle liquidazioni mensili e trimestrali di cui ai successivi artt. 27, 33 e 74, quarto comma, dello stesso decreto, ha subito una limitazione temporale, a norma dell'art. 48 del decreto-legge n. 331 del 1993, in quanto deve essere effettuata per tale anno con riferimento all'imposta afferente le registrazioni eseguite nel secondo mese o trimestre precedente dai contribuenti tenuti, rispettivamente, ad effettuare le liquidazioni ed i versamenti con cadenza mensile o trimestrale (décalage).

Esempio: Si ipotizzi un contribuente tenuto a liquidazioni mensili che abbia effettuato nei mesi di settembre ed ottobre 1993 le seguenti registrazioni:

A. Mese di settembre 1993

- registro cessioni art. 23 D.P.R. n. 633 del 1972:

cessioni interne	IVA	11.000.000
acquisti intracomunitari	IVA	3.000.000

- registro acquisti art. 25 D.P.R. n. 633 del 1972:

acquisti interni	IVA	4.000.000
acquisti intracomunitari	IVA	3.000.000

B. Mese di ottobre 1993

- registro cessioni art. 23 D.P.R. n. 633 del 1972:

cessioni interne	IVA	7.000.000
acquisti intracomunitari	IVA	1.000.000

- registro acquisti art. 25 D.P.R. n. 633 del 1972:

acquisti interni	IVA	4.000.000
acquisti intracomunitari	IVA	1.000.000

LIQUIDAZIONE

- mese di settembre (da effettuare entro il giorno 20 ottobre):

IVA a debito	14.000.000
IVA a credito (per effetto del décalage che non tiene conto dei 3.000.000 relativi agli acquisti intracomunitari)	4.000.000
IVA da versare	10.000.000

- mese di ottobre (da effettuare entro il 19 novembre, essendo il giorno 20 non lavorativo per le aziende di credito):

IVA a debito	8.000.000
IVA a credito (compresa quella relativa agli acquisti intracomunitari registrati nel mese di settembre ed esclusi quelli relativi agli acquisti intracomunitari registrati ad ottobre)	7.000.000
IVA da versare	1.000.000

L'operatività della suddetta procedura, come si è già ricordato, è limitata al solo 1993, in quanto ai sensi dell'art. 15, comma 3, del D.L. 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243, il meccanismo del "décalage" è stato abolito e quindi per gli acquisti intracomunitari registrati a decorrere dal 1° gennaio 1994, l'imposta relativa può essere detratta nel mese in cui è computata a debito nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633 del 1972, con l'avvertenza che la detrazione non può comunque essere operata anteriormente a tale mese.

Il medesimo decreto-legge n. 155 del 1993 ha previsto, altresì, che l'ammontare dell'imposta relativa agli acquisti intracomunitari, annotati nel registro di cui all'art. 25

del detto D.P.R. n. 633 del 1972, nel mese di dicembre 1993 (per i contribuenti mensili), ovvero nell'ultimo trimestre (per i contribuenti trimestrali) deve essere indicato distintamente nella relativa dichiarazione annuale e computato in detrazione solo nelle liquidazioni periodiche relative all'anno 1994, in misura pari ad un dodicesimo per ogni mese.

A tal fine nel quadro F del modello di dichiarazione IVA relativa all'anno 1993 è stato aggiunto il codice "F 18-bis" nel quale indicare l'imposta afferente gli acquisti intracomunitari di beni (soggetti a décalage) registrati nell'ultimo periodo del 1993 che deve essere sottratta dall'ammontare dell'imposta detraibile e rinviata nelle liquidazioni periodiche relative all'anno 1994.

Naturalmente, in caso di cessazione di attività, nel corso dell'anno 1994, la detrazione dell'IVA non ancora operata spetta in unica soluzione in sede di dichiarazione annuale.

Restano comunque esclusi dal "décalage" le prestazioni di servizi intracomunitari e gli acquisti effettuati da un soggetto passivo d'imposta nazionale, destinatario finale di un'operazione triangolare, per la quale è stato designato debitore d'imposta in luogo del proprio fornitore.

In ordine alla predisposizione della dichiarazione annuale IVA, si fa presente che sono stati previsti appositi quadri per l'indicazione distinta delle operazioni intracomunitarie.

Si segnala altresì che in presenza di operazioni intracomunitarie sorge l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale anche per gli operatori nazionali che effettuano esclusivamente operazioni esenti, non applicandosi nella specie le disposizioni di esonero di cui all'art. 28, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

In relazione alle modifiche intervenute a seguito del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557 in materia di

registrazione e liquidazione periodica - decorrenti dal 1° aprile 1994 - nonché quelle conseguenti all'istituzione del conto fiscale di cui all'art. 78 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 ed al relativo regolamento di attuazione, sono fornite ulteriori separate istruzioni.

12. Enti non commerciali di cui all'art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972

12.1 - Enti non soggetti passivi d'imposta

Gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi d'imposta, in quanto non esercenti alcuna attività rilevante agli effetti dell'IVA, non sono tenuti ad assoggettare ad imposta gli acquisti intracomunitari di beni e servizi effettuati, qualora il relativo ammontare non abbia superato nell'anno solare precedente il limite di 16 milioni di lire, al netto dell'imposta applicata nel Paese di origine, e, in tal caso, fino a quando, nell'anno in corso, detto limite non è superato, a meno che tali organismi non optino per l'applicazione dell'imposta nel territorio dello Stato.

Per la determinazione del predetto limite di 16 milioni e per le modalità dell'esercizio dell'opzione si rinvia a quanto già illustrato al paragrafo n.1.2, lett. c).

In relazione alle diverse ipotesi che possono verificarsi, si evidenziano gli obblighi a carico dei cennati Enti:

a) acquisti intracomunitari per i quali l'imposta non è dovuta.

Per tali acquisti, i cennati organismi devono presentare direttamente all'Ufficio IVA competente secondo il loro domicilio fiscale, anteriormente all'effettuazione di ciascun acquisto, una dichiarazione redatta in duplice copia su stampato conforme al Mod. INTRA-13, allegato al D.M. 16 febbraio 1993, pubblicato sulla G.U. n. 41 del 19 febbraio 1993.

In detta dichiarazione deve essere indicato, tra l'altro, l'ammontare imponibile dell'acquisto intracomunitario, espresso in lire secondo il cambio del giorno precedente non festivo a quello di presentazione della dichiarazione, nonché l'ammontare complessivo degli acquisti effettuati nell'anno in corso.

b) acquisti per i quali l'imposta è dovuta.

Al superamento del limite di 16 milioni ovvero in presenza di opzione per il pagamento dell'IVA in Italia, i cennati enti devono chiedere il numero di partita IVA all'Ufficio competente mediante la presentazione di apposita dichiarazione redatta sul modello di inizio di attività.

L'attribuzione del numero di partita IVA non comporta il pagamento della tassa di concessione governativa, come previsto dall'art. 61 del decreto-legge n. 331 del 1993, né fa assumere agli enti la qualifica di soggetti passivi d'imposta.

Per gli acquisti di cui trattasi gli enti devono annotare in apposito registro tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, previa progressiva numerazione:

- le fatture ricevute ed integrate entro il mese successivo a quello in cui ne sono venuti in possesso;
- le autofatture eventualmente emesse a norma dell'art. 46, comma 5, entro il mese di emissione.

I medesimi enti devono inoltre presentare direttamente all'Ufficio competente, in duplice esemplare ed entro ciascun mese, una dichiarazione relativa agli acquisti intracomunitari con l'indicazione dell'IVA dovuta, registrati o soggetti a registrazione nel mese precedente, redatta su stampato conforme al Mod. INTRA-12, allegato al D.M. del 16 febbraio 1993. Il modello deve, tra l'altro,

contenere gli estremi del versamento dell'imposta da effettuarsi presso lo stesso Ufficio IVA nel termine previsto per la presentazione della dichiarazione. Quest'ultima, tuttavia, non deve essere presentata nel caso in cui nel mese precedente non sono stati registrati acquisti intracomunitari.

Per le cennate operazioni è obbligatoria la presentazione dell'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari di cui all'art. 6 del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75.

12.2 - Enti soggetti passivi d'imposta

Gli enti soggetti d'imposta, in quanto identificati ai fini IVA nel territorio dello Stato, sono tenuti ad applicare l'imposta su tutti gli acquisti intracomunitari effettuati, sia che ineriscano all'attività commerciale sia che ineriscano all'attività istituzionale, anche se, in quest'ultimo caso, l'ammontare degli acquisti non abbia superato il limite di 16 milioni di lire.

Per gli acquisti intracomunitari inerenti l'attività istituzionale devono essere osservati, distintamente dagli adempimenti relativi all'attività commerciale, gli stessi adempimenti previsti per gli acquisti effettuati dagli enti non soggetti d'imposta di cui al paragrafo precedente, con la sola esclusione della presentazione all'Ufficio IVA del Mod. INTRA-13, concernente la dichiarazione preventiva degli acquisti intracomunitari.

Per gli acquisti intracomunitari inerenti l'attività commerciale, invece, devono essere assolti gli stessi obblighi imposti dalla normativa comunitaria a tutti gli altri contribuenti.

Da ultimo si segnala che gli acquisti ad uso promiscuo afferenti sia l'attività commerciale che quella istituzionale devono essere obbligatoriamente imputati, all'atto dell'annotazione della relativa fattura nei registri IVA, a ciascuna delle dette attività per la parte di rispettiva competenza.

13. Produttori agricoli

Particolari modalità di applicazione dell'IVA sono previste per le operazioni intracomunitarie effettuate dai produttori agricoli di cui all'art. 34 del D.P.R. n. 633 del 1972, che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta nei modi normali.

13.1 - Acquisti

I produttori agricoli in regime speciale sono tenuti ad assolvere l'imposta sugli acquisti intracomunitari se l'ammontare complessivo degli stessi abbia superato nell'anno solare precedente il limite di 16 milioni di lire ovvero, in caso contrario, dal momento in cui superino detto limite nell'anno in corso.

L'imposta si rende altresì dovuta nei casi in cui i cennati operatori, pur non superando la predetta soglia, optino per l'applicazione dell'IVA sugli acquisti intracomunitari, dandone comunicazione all'Ufficio IVA competente (cfr. B.1.2, lett. c).

Se il cedente comunitario è produttore agricolo in regime forfettario, l'imposta sul valore aggiunto eventualmente applicata sulla cessione non fa venir meno gli obblighi relativi all'acquisto intracomunitario, fermo restando l'eventuale possibilità del rimborso dell'IVA addebitata dal cedente secondo le modalità a tal fine stabilite nello Stato membro dello stesso

Si precisa che per i produttori agricoli esonerati di cui al terzo comma dell'art. 34, l'opzione va effettuata in sede di dichiarazione di inizio di attività ovvero con comunicazione scritta al competente Ufficio IVA, anteriormente all'effettuazione dell'acquisto. La revoca, che non può essere effettuata prima del compimento del

biennio successivo all'anno in cui l'opzione è stata esercitata, deve essere comunicata al competente Ufficio IVA mediante lettera raccomandata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale.

I produttori agricoli esonerati sono quelli che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 10 milioni di lire, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli ed ittici compresi nella prima parte della tab. A allegata al D.P.R. n. 633 del 1972.

L'esonero consiste nel fatto che non sono tenuti al versamento dell'imposta né all'osservanza degli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione periodica e dichiarazione, fermo restando il solo obbligo di numerare e conservare le fatture relative agli acquisti e le bollette doganali relativi alle importazioni.

Per gli acquisti intracomunitari soggetti ad imposta nel territorio dello Stato, i produttori agricoli sono tenuti ai seguenti adempimenti:

a) produttori agricoli esonerati:

-annotare le fatture di acquisto, ricevute ed integrate previa progressiva numerazione, in apposito registro, tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, entro il mese successivo a quello in cui ne sono venuti in possesso;

- presentare direttamente all'Ufficio IVA competente, in duplice esemplare, entro ciascun mese, una dichiarazione relativa agli acquisti intracomunitari registrati nel mese precedente, redatta su stampato conforme al Mod. INTRA-12, allegato al D.M. del 16 febbraio 1993;

- versare presso l'Ufficio IVA, entro il medesimo termine previsto per la presentazione della dichiarazione, l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari;

b) produttori agricoli non esonerati:

Detti operatori sono soggetti agli stessi adempimenti previsti per gli altri contribuenti che effettuano acquisti intracomunitari nell'esercizio di impresa nel territorio dello Stato. Conseguentemente sono tenuti, tra l'altro, ad effettuare l'annotazione delle fatture concernenti l'acquisto intracomunitario sia nel registro delle fatture emesse che in quello degli acquisti, senza poter comunque detrarre la relativa imposta.

L'annotazione delle fatture estere nel registro delle fatture emesse, tuttavia, non realizza "operazioni imponibili" diverse da quelle di cessioni di prodotti agricoli, trattandosi pur sempre di documenti relativi ad acquisti. Ne deriva che per tali fattispecie l'imposta da versare non può essere determinata mediante applicazione del metodo del pro-rata prevista dall'art. 34, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, ma essa va integralmente computata a debito, distintamente, in sede di liquidazione relativa al periodo cui l'annotazione si riferisce.

13.2 - Cessioni

I produttori agricoli in regime speciale per le cessioni di prodotti agricoli nei confronti di soggetti aventi sede in altro Stato comunitario, sono tenuti ad emettere fattura con addebito di imposta secondo le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione stabilite per tali prodotti dai relativi decreti ministeriali.

Gli acquirenti comunitari possono ottenere il rimborso di tale imposta con le modalità previste dall'art. 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972.

Si precisa inoltre che per le cessioni di prodotti agricoli in base a cataloghi, per corrispondenza e simili,

effettuate nel territorio dello Stato da parte di operatori comunitari nei confronti di privati consumatori o dei soggetti non tenuti al pagamento dell'imposta per gli acquisti intracomunitari, non si rendono applicabili le disposizioni che disciplinano nello Stato il regime speciale dell'agricoltura.

Si sottolinea, infine, che le cessioni di prodotti agricoli soggetti ad accisa seguono la normativa prevista ai fini di tale imposizione e conseguentemente sono soggette a tassazione nel Paese in cui si verifica l'immissione in consumo del prodotto ceduto, semprechè, beninteso, il trasporto dei prodotti sia eseguito nel rispetto delle modalità di cui agli artt. 6 ed 8 del decreto-legge n. 331 del 1993.

14. Mezzi di trasporto nuovi

Il principio della tassazione nel Paese di origine per le cessioni a titolo oneroso nei confronti di privati consumatori subisce una deroga per le vendite di mezzi di trasporto nuovi.

Ciò allo scopo di evitare nell'ambito comunitario distorsioni della concorrenza, in presenza di aliquote IVA differenti tra i diversi Stati membri, e notevoli contrazioni delle entrate tributarie per gli Stati che applicano aliquote di imposta più elevate. Il regime previsto per questo tipo di beni è quello della tassazione nello Stato di destinazione, anche nei casi in cui il cedente, l'acquirente o entrambi i soggetti siano privati consumatori.

In merito all'oggetto della cessione va precisato che sono considerati mezzi di trasporto, in quanto destinati al trasporto di persone e cose:

- le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri, con esclusione di quelle di cui all'art. 8-bis, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca, ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare;
- gli aeromobili con peso totale al decollo superiore a 1,550 Kg, esclusi quelli indicati all'art. 8-bis, primo comma, lett. c) del D.P.R. n. 633 del 1972, destinati ad imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali;
- i veicoli con motore di cilindrata superiore a 48 cc. o potenza superiore a 7,2 Kw.

Nell'ambito dei mezzi di trasporto così individuati, vengono considerati nuovi quelli per i quali si verifichi

almeno una delle seguenti condizioni previste per ciascun tipo:

a) veicoli terrestri, i quali:
- abbiano percorso meno di seimila chilometri;
- siano stati ceduti prima della scadenza di sei mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti;

b) navi ed aeromobili, i quali risultino:
- aver, rispettivamente, navigato per meno di cento ore o volato per meno di quaranta ore;
- essere stati ceduti prima della scadenza di tre mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti.

14.1 - Cessioni

In particolare si possono verificare le seguenti ipotesi:

a) cessione effettuata da privato italiano nei confronti di cessionario comunitario, privato o soggetto d'imposta:

Luogo di tassazione: lo Stato comunitario di destinazione del mezzo di trasporto;
Debitore dell'imposta: il cessionario comunitario che deve versare l'imposta secondo le regole stabilite dal proprio Stato.

b) cessione effettuata da soggetto d'imposta nazionale nei confronti di cessionario comunitario, privato o soggetto d'imposta:

Luogo di tassazione: lo Stato comunitario di destinazione del mezzo di trasporto;
Debitore dell'imposta: il cessionario comunitario che deve versare l'imposta secondo le regole stabilite dal proprio Stato. Il cedente nazionale emette una fattura non imponibile, senza indicazione del numero identificativo del cessionario se privato consumatore.

Per le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi, poste in essere da un soggetto privato nazionale nei confronti di cessionari, soggetti d'imposta o privati consumatori in altro Stato membro, la disposizione contenuta nel comma 1 dell'art. 53 consente al cedente di poter recuperare l'IVA che ha gravato sul bene all'atto dell'acquisto. Viene in sostanza stabilito che il cedente possa recuperare, all'atto della cessione, il minor importo tra l'imposta compresa nel prezzo di acquisto e quella che sarebbe stata applicata se la cessione fosse stata assoggettabile ad IVA in Italia.

Si forniscono, al riguardo, i seguenti esempi, in cui si ipotizza che un soggetto privato nazionale acquista un'autovettura al presso di lire 20 milioni (oltre all'IVA pari a lire 3.800.000), che cede successivamente ad un soggetto comunitario, entro i termini ed alle condizioni che consentono di considerare l'automezzo nuovo:

a) cessione per lire 15 milioni, al netto dell'IVA. L'ammontare di IVA recuperabile per il privato è di lire 2.850.000:

- Imposta pagata	3.800.000
- Aliquota 19% su 15 milioni	2.850.000
- Imposta recuperabile (minor importo)	2.850.000

b) cessione per lire 25 milioni, al netto dell'IVA. L'ammontare di IVA recuperabile per il privato è di lire 3.800.000:

- Imposta pagata	3.800.000
- Aliquota 19% su 25 milioni	4.750.000
- Imposta recuperabile (minor importo)	3.800.000

Il rimborso si ottiene mediante presentazione all'Ufficio IVA competente del Mod. IVA 38 RIC, allegato al D.M. 19 gennaio 1993 (pubblicato nella G.U. del 23 gennaio 1993, n. 18) cui si rimanda per le modalità ed i termini di presentazione.

14.2 - Acquisti

Le ipotesi che si possono verificare sono le seguenti:

a) acquisto effettuato da privato consumatore nazionale da cedente comunitario, operatore economico o privato consumatore:

Luogo di tassazione: Italia
Debitore dell'imposta: il cessionario nazionale che, anteriormente all'immatricolazione, è tenuto a versare l'imposta presso l'Ufficio IVA competente.

b) acquisto effettuato da soggetto d'imposta nazionale da cedente comunitario, operatore economico o privato consumatore:

Luogo di tassazione: Italia
Debitore dell'imposta: il cessionario nazionale, il quale integra e registra la fattura o il documento equipollente secondo le disposizioni di cui all'art. 46 e seguenti del decreto-legge.

Con il citato D.M. 19 gennaio 1993 sono state altresì stabilite le modalità ed i termini di liquidazione e di versamento dell'imposta dovuta per quanto concerne gli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi, per cui si rimanda alle istruzioni in esso contenute e a quelle dettate dalle circolari n. 28 del 2 febbraio 1993, n. 17 del 10 febbraio 1993, n. 18 del 13 febbraio 1993 e n. 32 del 4 marzo 1993, per gli adempimenti da espletare presso l'Ufficio IVA, ai fini della successiva immatricolazione del mezzo di trasporto.

I pubblici Uffici non possono procedere alla immatricolazione, alla iscrizione nei pubblici registri o all'emanazione di provvedimenti equipollenti relativi a mezzi di trasporto nuovi, oggetto di acquisto intracomunitario, se non venga esibita da parte dell'acquirente la prova dell'avvenuto pagamento dell'imposta.

15. Elenchi riepilogativi delle cessioni ed acquisti intracomunitari

Tra gli adempimenti di particolare importanza da osservare, l'art. 50, comma 6, prevede che i contribuenti che effettuano operazioni intracomunitarie devono presentare agli Uffici doganali gli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari registrati o soggetti a registrazione. Tuttavia, in presenza di fatturazione anticipata o pagamento anticipato del corrispettivo totale o parziale, le relative operazioni sono indicate negli elenchi riepilogativi con riferimento non alla data di registrazione dell'operazione, ma a quella in cui è stata eseguita la consegna o la spedizione dei beni.

La presentazione di detti elenchi riepilogativi ha lo scopo di soddisfare contemporaneamente esigenze sia di carattere fiscale sia di carattere statistico connesse con gli scambi intracomunitari di beni.

Per la compilazione dei cennati elenchi occorre fare riferimento alle disposizioni dettate dall'art. 6 del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75 ed in particolare:

- gli elenchi riepilogativi devono essere redatti sia in ordine alle cessioni che agli acquisti intracomunitari, utilizzando, rispettivamente, i modelli INTRA-1 bis e INTRA-2 bis, approvati con D.M. 21 ottobre 1992, pubblicato nella G.U. n. 251 del 24 ottobre 1992: le colonne fino a 4 per le cessioni e fino a 5 per gli acquisti sono compilate ai soli fini fiscali; le colonne 5 e 6 per le cessioni e 6 e 7 per gli acquisti sono compilate ai fini fiscali e statistici; le rimanenti colonne sono compilate solo ai fini statistici. Gli operatori tenuti alla presentazione mensile degli elenchi sono tenuti alla loro compilazione sia agli effetti

fiscali che a quelli statistici, mentre i soggetti obbligati alla presentazione trimestrale o annuale degli elenchi devono compilarli ai soli effetti fiscali;

- la periodicità della loro presentazione va riferita all'ammontare delle cessioni e degli acquisti intracomunitari effettuati nell'anno precedente. Per gli enti non commerciali, che effettuano acquisti intracomunitari, la periodicità di presentazione degli elenchi è desunta con riferimento all'ammontare globale degli acquisti intracomunitari effettuati sia nell'ambito dell'attività commerciale che di quella istituzionale. La periodicità è mensile in presenza di un ammontare di cessioni o acquisti superiore a 150 milioni di lire; è trimestrale se tali ammontari sono superiori a 50 e non superiori a 150 milioni di lire; è annuale se gli ammontari non superano i 50 milioni di lire. Per coloro che iniziano l'attività di scambi intracomunitari per cessioni o acquisti la periodicità è rapportata all'ammontare degli scambi che gli stessi operatori presumono di realizzare nell'anno in corso. Ai fini della valutazione della presunzione è evidente che non può non tenersi conto delle cessioni e degli acquisti intracomunitari effettuati nel corso del primo dei singoli periodi di riferimento (mensile o trimestrale) per i quali sono stabilite le diverse cadenze di presentazione degli elenchi: così, ad esempio, iniziandosi l'attività di scambi intracomunitari nel mese di febbraio per un ammontare di acquisti di 200 milioni di lire, non potrà presumersi una cadenza trimestrale o annuale di presentazione degli elenchi; del pari se nel trimestre, comprendente i mesi di febbraio e marzo l'ammontare degli acquisti risulti di lire 80 milioni, non si potrà, ovviamente, presumere una cadenza annuale di presentazione degli elenchi;

- il riferimento all'ammontare degli scambi va considerato distintamente, nel senso cioè che uno stesso

soggetto passivo può, per esempio, essere tenuto a presentare elenchi mensili in quanto l'ammontare delle cessioni risulti superiore a 150 milioni di lire ed elenchi annuali perché l'ammontare degli acquisti non supera i 50 milioni di lire;

- i dati anagrafici ed il numero di partita IVA dei soggetti obbligati devono essere indicati nel frontespizio dei modelli. Obbligati alla presentazione dei modelli sono i soggetti passivi d'imposta che effettuano scambi intracomunitari di beni con altri soggetti d'imposta residenti nell'ambito comunitario, nonché gli enti e le altre organizzazioni di cui all'art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972, ancorchè non soggetti passivi d'imposta, che effettuano acquisti intracomunitari per i quali è dovuta l'imposta in Italia (ammontare superiore a 16 milioni di lire o esercizio dell'opzione per il pagamento in Italia);

- gli elenchi mensili vanno presentati entro il quindicesimo giorno lavorativo successivo al mese di riferimento, quelli trimestrali ed annuali entro il mese successivo, rispettivamente, al trimestre o all'anno di riferimento.

Con circolare n. 39 del 5 febbraio 1993, il Dipartimento delle Dogane ha impartito istruzioni in ordine alla compilazione degli elenchi redatti manualmente o meccanograficamente e con circolare n. 41 del 6 febbraio 1993 ha altresì individuato gli Uffici doganali abilitati alla ricezione degli stessi.

Con successive circolari n. 262 del 2 giugno 1993 e n. 297 del 20 novembre 1993 il suddetto Dipartimento ha diramato ulteriori istruzioni in ordine alla compilazione dei modelli in presenza di operazioni triangolari, nonché modalità per effettuare modifiche e correzioni dei dati contenuti negli elenchi presentati.

15.1 Casi particolari

Ai fini di una corretta compilazione degli elenchi riepilogativi, tenendo conto dell'esigenza da più parti prospettata di una semplificazione in riferimento a particolari fattispecie, si forniscono, d'intesa con l'Istituto Nazionale di Statistica, i seguenti chiarimenti:

a. Campioni omaggio e beni ceduti gratuitamente

Gli elenchi riepilogativi non devono essere presentati neppure agli effetti statistici.

b. Sostituzione di beni in garanzia

Non sussiste l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi, neppure agli effetti statistici, per i beni inviati o ricevuti in esecuzione di obblighi di garanzia a nulla influendo la restituzione o meno dei beni da sostituire.

c. Beni in riparazione

Per i beni inviati o ricevuti in riparazione la movimentazione assume rilevanza ai soli effetti statistici, con l'obbligo di presentazione dei relativi elenchi. Le movimentazioni di beni per riparazione a titolo gratuito, comprese quelle effettuate a titolo di garanzia, sono escluse dall'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie.

d. Acquisti effettuati da enti non soggetti IVA

Gli enti e gli altri soggetti di cui all'art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, non soggetti d'imposta sono tenuti alla presentazione dell'elenco, agli effetti fiscali e statistici, solo se gli acquisti intracomunitari si considerano effettuati nello Stato, ancorché, ai fini

dell'applicazione dell'imposta sono da considerare non imponibili, esenti o non soggetti.

e. Giornali e altre pubblicazioni in abbonamento

Per gli acquisti e le cessioni di giornali, periodici ed altre pubblicazioni in abbonamento, i modelli riepilogativi devono essere presentati, sia agli effetti fiscali che statistici, con riferimento al periodo di registrazione delle relative fatture.

f. Beni inviati per fiere, mostre e tentata vendita

Gli elenchi riepilogativi devono essere compilati, agli effetti fiscali e statistici, solo in caso di cessione o acquisto dei beni e con riferimento al periodo di registrazione della relativa fattura.

g. Software

La presentazione degli elenchi riepilogativi, agli effetti fiscali e statistici, riguarda solo il software standardizzato (Cfr. par. B.1.3) e non quello personalizzato.

h. Stampi

Per la presentazione degli elenchi riepilogativi agli effetti fiscali e statistici non assume alcuna autonoma rilevanza la circostanza che lo stampo a fine lavorazione venga o meno inviato in altro Stato comunitario, quando il relativo corrispettivo non sia distintamente indicato in fattura. Infatti, in tal caso il corrispettivo deve considerarsi assorbito nei beni prodotti mediante il suo utilizzo. Nelle ipotesi in cui, invece, il corrispettivo dello stampo sia autonomamente addebitato in fattura,

l'elenco riepilogativo agli effetti fiscali è compilato con riferimento al periodo di registrazione della fattura, ancorché lo stampo non sia ancora spedito; mentre agli effetti statistici il valore va proporzionalmente aggiunto a quello delle singole forniture nella compilazione dei relativi elenchi.

i. Mancanza del numero identificativo del soggetto d'imposta di altro Stato membro

Nelle ipotesi in cui il contraente comunitario non sia ancora in possesso del numero identificativo, ma fornisca al soggetto d'imposta nazionale idonea prova di essere soggetto d'imposta, se operatore economico, e in ogni caso di aver richiesto al competente ufficio fiscale l'attribuzione del numero identificativo agli effetti dell'IVA, il soggetto nazionale presenta l'elenco riepilogativo indicando a colonna 2 il codice ISO del Paese del contraente e a colonna 3 degli zero al posto del codice IVA.

All'atto dell'attribuzione del codice identificativo, l'operatore nazionale compila i modelli INTRA-1 ter o INTRA-2 ter secondo le modalità di rettifica previste dall'allegato VII del decreto 21 ottobre 1992, concernente l'approvazione dei modelli degli elenchi riepilogativi.

l. Società fuse o incorporate

In caso di rettifiche di operazioni comprese negli elenchi riepilogativi presentati da società incorporate o fuse, i relativi modelli rettificativi dovranno essere presentati dalla società incorporante o risultante dalla fusione. Se trattasi di rettifiche conseguenti ad errori materiali o di calcolo nella compilazione dell'elenco, che, come tali, non derivano e quindi non comportano rettifiche delle annotazioni eseguite nei registri IVA, i relativi modelli devono essere presentati a nome delle singole società fuse o

incorporate e sottoscritti, ovviamente, dalla società che risulta dalla fusione o incorporante.

m. Provviste e dotazioni di bordo

Le cessioni di provviste e dotazioni di bordo, destinate a navi ed aeromobili comunitari, per le quali continua ad essere emessa bolletta doganale, non vanno riportate negli elenchi riepilogativi nè agli effetti fiscali nè agli effetti statistici, in quanto in tal caso non rientrano tra le operazioni assoggettate alla disciplina degli scambi intracomunitari.

16. Operazioni triangolari

Nel regime transitorio degli scambi intracomunitari delineato dalla direttiva n. 680 del 16 dicembre 1991 non era previsto un sistema di "operazioni triangolari", analogo a quello conosciuto dal sistema nazionale nell'ambito delle cessioni all'esportazione. Infatti sulla scorta delle previsioni dettate dalla predetta direttiva, la realizzazione di operazioni triangolari era stata impostata in modo che divenissero rilevanti per il sistema di controllo, in assenza di barriere doganali, solo le operazioni effettuate negli Stati in cui erano identificati, ai fini IVA, il primo fornitore ed il destinatario finale dei beni, con l'obbligo della nomina di un rappresentante fiscale nel Paese di destinazione o di origine dei beni da parte del soggetto promotore della triangolare (il cedente-cessionario). In tal modo, il rappresentante avrebbe ricevuto direttamente i beni dal fornitore (realizzando in proprio un acquisto intracomunitario), con successiva cessione interna - soggetta ad imposta - nei confronti del proprio cliente.

Il meccanismo ipotizzato, pur apparendo sostanzialmente trasparente ed idoneo ad evitare eventuali pericoli di evasioni, avrebbe avuto il grosso difetto di imporre agli operatori economici, che volessero realizzare operazioni triangolari con tutti gli altri Paesi membri, di nominarsi ben undici rappresentanti fiscali (uno per ogni Stato), con i relativi costi e problemi.

Per tali motivi, con la direttiva n. 111 del 14 dicembre 1992, è stato concepito un sistema di semplificazioni, che prevede l'eliminazione dell'obbligo di nominare il rappresentante fiscale nello Stato di destinazione del bene da parte del cedente-cessionario, promotore della triangolazione, a condizione che designi il

proprio cessionario quale "debitore dell'imposta" relativa alla cessione in tale Stato.

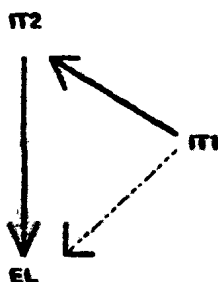
Il sistema delle triangolazioni comunitarie, con l'intervento cioè di tre soggetti appartenenti a tre diversi Stati membri è stato disciplinato dagli artt. 38, comma 7, 40, comma 2, secondo periodo, 44, comma 2, lett. a) e 46, comma 2, ultimo periodo, del decreto legge. Ai citati articoli va aggiunto anche l'art. 58 che disciplina una particolare operazione triangolare in cui il primo fornitore ed il cedente-cessionario sono entrambi nazionali. Altri tipi di operazioni triangolari non sono state espressamente previste dalle norme comunitarie, per cui - come si evince dalle soluzioni che seguono - ai fini della loro disciplina si è fatto ricorso alle disposizioni, per quanto compatibili, contenute nel D.P.R. n. 633 del 1972.

Nelle operazioni triangolari, che si realizzano nell'ambito del regime transitorio degli scambi intracomunitari, particolare attenzione occorre rivolgere anche alla modalità di compilazione degli elenchi riepilogativi degli acquisti e delle cessioni. A tal riguardo si rammenta che ove si fa riferimento alla compilazione degli elenchi agli effetti statistici, tale obbligo incombe esclusivamente sui contribuenti tenuti a compilare mensilmente il modello, atteso che, come già chiarito, i soggetti tenuti alla presentazione degli elenchi con cadenza trimestrale o annuale devono compilare soltanto le colonne da 1 a 6 dell'elenco cessioni e da 1 a 7 dell'elenco acquisti, agli effetti fiscali.

Avvertenza: nelle esemplificazioni grafiche che seguono, il movimento dei beni è rappresentato da una linea tratteggiata, mentre l'emissione della fattura da una linea intera.

16.1 - Triangolare nazionale

In detta operazione intervengono due soggetti identificati ai fini IVA nel territorio dello Stato, fornitore ed acquirente dei beni, ed un soggetto estero (comunitario o non), destinatario finale dei beni.

Il regime dell'art. 8, primo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972 è stato esteso, in virtù di quanto disposto dall'art. 58, comma 1 del decreto-legge anche ai casi in cui i beni oggetto della cessione tra i due operatori vengano trasportati o spediti in altro Stato comunitario.

Operatore (IT2) acquista beni da fornitore italiano (IT1) dandogli l'incarico di trasportare o spedire i beni direttamente al proprio cliente (EL), soggetto passivo d'imposta con sede in Grecia.

Il rapporto che si instaura tra i due soggetti IVA è non imponibile ai sensi dell'art. 58, comma 1 del decreto-legge, mentre il rapporto che IT2 instaura con il cessionario greco è non imponibile a norma dell'art. 41, comma 1.

La non imponibilità all'IVA nel primo rapporto trova applicazione solo se i beni non vengono consegnati nel territorio dello Stato ma spediti o trasportati direttamente nell'altro Stato membro, per incarico del cessionario (IT2) a cura o a nome del fornitore (IT1).

La prova che consente di superare la presunzione di consegna nello Stato può essere rappresentata dalla documentazione relativa al trasporto ovvero da qualsiasi altro documento dal quale risulti che l'incarico del trasporto o della spedizione è stato conferito al cedente dal proprio cessionario.

Obblighi dei soggetti:

IT1: effettua un'operazione interna, per la quale emette fattura non imponibile, ai sensi dell'art. 58, comma 1.

IT2: effettua nei confronti di EL una cessione intracomunitaria. Emette fattura non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1 e compila l'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie, agli effetti fiscali e statistici, con riferimento al periodo di registrazione della fattura.

Il beneficio della non imponibilità si rende altresì applicabile nel caso in cui:

- nell'operazione intervengano commissionari del cedente o del cessionario residente, con estensione dell'agevolazione anche nei confronti di questi ultimi;

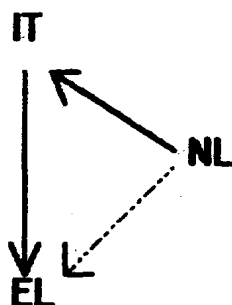
- i beni, prima dell'invio nell'altro Stato membro, vengano sottoposti, per conto del cessionario (nazionale o comunitario) a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni.

Peraltro, nell'ipotesi in cui l'acquirente sia un privato consumatore non si rende applicabile il beneficio della non imponibilità, atteso che questi, non essendo identificato ai fini IVA, non può realizzare una cessione intracomunitaria.

16.2 - Triangolare comunitaria

La realizzazione del mercato unico interno rende possibile il ricorso all'operazione triangolare anche da parte di soggetti d'imposta appartenenti a tre diversi Stati comunitari. Gli obblighi formali a carico del contribuente residente cambiano a seconda del ruolo che egli svolge nell'ambito dell'operazione, fermo restando l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi con riferimento al periodo di registrazione delle relative fatture.

1° caso

Operatore italiano (IT) acquista beni da soggetto d'imposta residente in Olanda (NL), con incarico a quest'ultimo di consegnarli direttamente al proprio cliente residente in Grecia (EL).

IT nel rapporto con il fornitore olandese pone in essere un acquisto intracomunitario (art. 38) e nel rapporto con il cliente greco effettua una cessione intracomunitaria (art. 41).

Egli pertanto:

a) riceve una fattura senza imposta che deve integrare e registrare a norma degli artt. 46 e 47 del decreto-legge, senza tuttavia esporre l'IVA a norma dell'art. 40, comma 2;

b) emette fattura senza IVA, ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), da annotare distintamente nel registro di

cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633 del 1972, designando espressamente sul documento il cliente greco quale responsabile, in sua sostituzione, del pagamento dell'imposta all'atto dell'arrivo dei beni in Grecia.

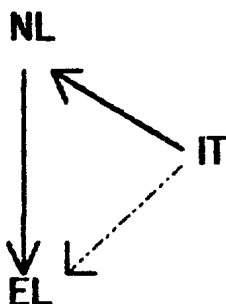
Per entrambe le operazioni sorge l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari (listings), dai quali deve risultare in modo specifico il ricorso all'operazione triangolare, ancorché i beni non transitano materialmente per il territorio dello Stato.

Nel listing degli acquisti, alle colonne 2 e 3, relative al fornitore, deve essere indicato il codice ISO e il numero identificativo dell'olandese, mentre nella colonna 6 (natura della transazione) deve essere indicato un codice alfabetico in sostituzione di quello numerico, come è stato precisato dal Dipartimento delle Dogane ed Imposte Indirette con circolare n. 266 del 2 giugno 1993.

Nel listing delle cessioni, alle colonne 2 e 3 deve indicarsi il codice ISO ed il numero identificativo del cessionario greco ed alla colonna 5 (natura transazione) il codice alfabetico in sostituzione di quello numerico.

Le colonne da 7 a 13 per le cessioni e da 8 a 15 per gli acquisti, concernenti dati statistici, non devono essere compilate neanche dai contribuenti tenuti alla presentazione mensile degli elenchi.

2° caso

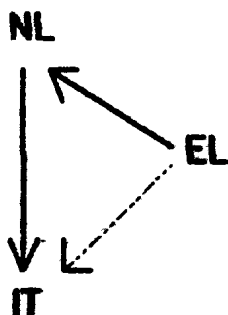
Operatore italiano (IT) fornisce beni a cliente olandese (NL), con consegna diretta in Grecia al cessionario (EL) di quest'ultimo.

L'operatore italiano:

a) effettua una cessione intracomunitaria. Emette fattura non imponibile (art. 41, comma 1) nei confronti del

cliente olandese, da annotare distintamente nel registro delle fatture emesse (art. 23 del D.P.R. n. 633 del 1972);

b) compila il listing delle cessioni, indicando alle colonne 2 e 3 il codice ISO e il numero identificativo dell'operatore olandese. La compilazione dell'elenco agli effetti statistici è obbligatoria solo per gli operatori che presentano i listings con cadenza mensile; in tal caso alla colonna 12 (Paese di destinazione) va indicato il codice ISO dello Stato comunitario destinatario del bene.

3° caso

Operatore italiano (IT) acquista da fornitore comunitario (NL) beni provenienti da un terzo Stato membro (EL).

L'operatore italiano:

a) riceve fattura senza addebito d'imposta, con la quale il fornitore olandese lo designa espressamente quale responsabile, in sua sostituzione, del pagamento dell'imposta in Italia;

b) integra e registra il documento nei modi stabiliti dagli artt. 46 e 47 del decreto-legge;

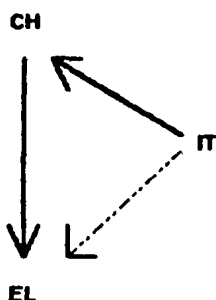
c) compila il listing degli acquisti, indicando a col. 2 e 3 il codice ISO ed il numero identificativo del proprio fornitore olandese e a col. 13 (Paese di provenienza), se mensile, il codice EL.

L'operazione, da un punto di vista giuridico non costituisce acquisto intracomunitario (art. 38, comma 7), ma cessione nello Stato, con esonero per il cedente olandese di nominarsi un proprio rappresentante fiscale in Italia. Per

tale motivo l'operazione nel corso dell'anno 1993 restava esclusa dal "décalage".

16.3 - Triangolare con intervento di soggetto residente al di fuori del territorio comunitario

1° caso
Operatore italiano fornitore dei beni

a) cessione di beni a soggetto svizzero (CH) con consegna da parte dell'operatore italiano in Grecia (EL).

Nell'esempio proposto l'operatore residente non effettua né una cessione all'esportazione, poiché i beni sono diretti in altro Stato membro, né un'operazione intracomunitaria, in quanto suo cessionario è un soggetto extracomunitario.

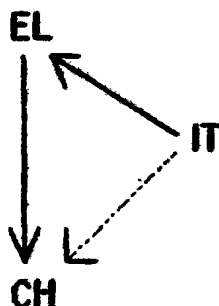
Nei confronti del cliente svizzero viene emessa fattura con addebito d'imposta, non recuperabile ai sensi dell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972. Infatti l'acquirente extracomunitario, nel disporre il trasferimento dei beni al proprio cliente greco, pone in essere una cessione di beni esistenti nel territorio dello Stato e perciò rilevante ai fini dell'imposta (art. 7, secondo comma del D.P.R. n. 633 del 1972).

Peraltro, qualora l'operatore svizzero nomini un proprio rappresentante fiscale, possono verificarsi le seguenti ipotesi:

- nomina del rappresentante in Italia: effettua un acquisto rilevante ai fini dell'imposta nazionale, con la possibilità di avvalersi del regime della non imponibilità qualora faccia ricorso all'operazione triangolare interna di cui all'art. 58, comma 1 (cfr. B.16.1), e pone in essere una cessione intracomunitaria con il cliente greco;

- nomina del rappresentante in Grecia: si realizza una cessione intracomunitaria tra l'operatore italiano ed il rappresentante fiscale del soggetto svizzero in Grecia e, successivamente, da parte di quest'ultimo un'operazione rilevante fiscalmente nell'altro Stato membro (cfr. B.16.2).

- utilizzo di un proprio rappresentante fiscale che già operi in altro Stato membro, diverso dall'Italia e dalla Grecia: l'operazione può inquadrarsi nella triangolare comunitaria di cui al punto B.16.2, 2° caso.

b) cessione di beni a soggetto greco con consegna da parte dell'operatore italiano in Svizzera

Nel caso prospettato ci si trova di fronte ad una cessione che non presenta le caratteristiche proprie delle operazioni intracomunitarie, venendo meno una delle prerogative principali, vale a dire la destinazione (immediata o, comunque, finale) dei beni in altro Stato membro.

In tale fattispecie l'operatore nazionale effettua una cessione all'esportazione e conseguentemente emette nei confronti del proprio cliente greco una fattura non imponibile ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, e per i beni ceduti cura, direttamente o tramite terzi, il trasporto o la spedizione

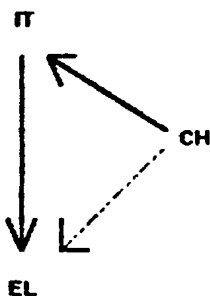
fuori dell'ambito comunitario, nonchè le operazioni doganali di esportazione.

Peraltro, qualora le merci vengano consegnate in Italia al cliente greco, il quale ne cura l'esportazione, il cedente nazionale emette fattura non imponibile ai sensi del menzionato art. 8, primo comma, lett. b), semprechè vengano rispettati i limiti e le condizioni previste dalla stessa lettera b).

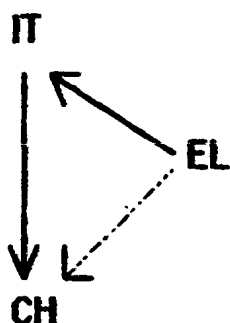
E' appena il caso di precisare che la consegna dei beni in Italia direttamente al destinatario finale svizzero, non comporta la realizzazione, neanche in senso lato, della cessione all'esportazione da parte del contribuente nazionale, il quale in tale ultima ipotesi è tenuto ad emettere fattura soggetta ad IVA nei confronti del proprio cessionario greco.

2° caso

Operatore italiano promotore della triangolare

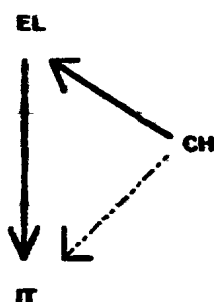
a) acquisto di beni da soggetto svizzero a cui viene dato l'incarico di diretta consegna in Grecia al cliente dell'operatore italiano

L'operatore italiano effettua nei confronti dell'operatore greco una cessione di beni esistenti in

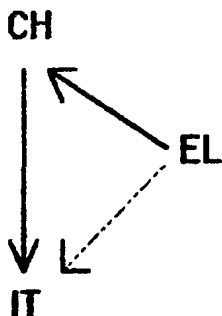
territorio extracomunitario e come tale fuori dal campo di applicazione dell'IVA, come si evince argomentando a contrario, dall'art. 7, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972.

b) acquisto di beni da soggetto greco a cui viene dato l'incarico di diretta consegna in Svizzera al cliente dell'operatore italiano

L'intera operazione non rileva ai fini del pagamento del tributo nel territorio dello Stato, in quanto l'operazione di esportazione viene eseguita nel territorio greco.

3° caso

Operatore italiano destinatario finale dei beni

a) acquisto da fornitore greco di beni provenienti dalla Svizzera

L'operazione, per quanto attiene il contribuente italiano, non rientra nell'ottica intracomunitaria, atteso che si realizza per il soggetto residente un'importazione.

b) acquisto da fornitore svizzero di beni provenienti dalla Grecia

Trattasi di operazione analoga a quella eseguita alla lettera a) del caso 1, per cui presumibilmente, salvo diversa disposizione della normativa greca, il soggetto svizzero dovrebbe nominare un rappresentante fiscale in uno dei due Paesi membri interessati dalla triangolare:

- la nomina del rappresentante in Grecia comporta la realizzazione di un'operazione intracomunitaria, per cui l'italiano è tenuto ad integrare e registrare, ai sensi degli artt. 46 e 47, la fattura ricevuta dal proprio cedente, con conseguente obbligo di presentazione del listing;

- la nomina, invece, del rappresentante in Italia pone a carico di quest'ultimo l'adempimento degli obblighi connessi con gli acquisti intracomunitari; mentre per l'operatore italiano si realizza un acquisto in Italia soggetto ad imposta.

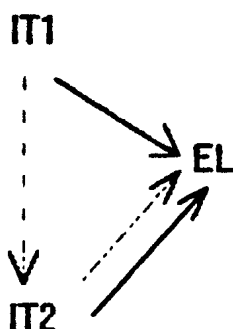
- qualora si avvalga di un proprio rappresentante già operante in uno degli altri Stati membri, nel qual caso l'operazione è inquadrabile come una triangolare comunitaria (cfr. B.16.2).

E' appena il caso di precisare che, qualora il soggetto svizzero cedente non nomini alcun rappresentante fiscale in uno dei Paesi comunitari, gli obblighi relativi a tale cessione devono essere adempiuti dal cessionario nazionale, secondo quanto dispone l'articolo 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

16.4 - Triangolare con lavorazione

Vengono di seguito esaminate talune ipotesi di operazioni triangolari con lavorazione, con l'avvertenza che l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi va assolto con riferimento al periodo di registrazione delle relative fatture. Peraltro, ove nell'ambito di dette operazioni sia fatto obbligo di redigere gli elenchi riepilogativi agli effetti statistici, l'adempimento va assolto solo dai contribuenti tenuti a presentarli con cadenza mensile. Per l'invio o il ricevimento di beni da sottoporre a lavorazioni, gli elenchi riepilogativi sono compilati soltanto agli effetti statistici ed in tal caso devono essere presentati con riferimento alle corrispondenti annotazioni nel registro di cui all'art. 50, comma 5, del decreto-legge n. 331 del 1993.

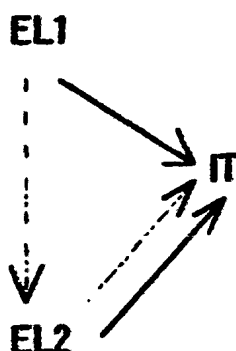
1° caso

a) Operatore nazionale (IT1) vende materia prime a soggetto greco (EL) e consegna, per conto del proprio cliente EL, i beni ad altro soggetto nazionale (IT2) per la lavorazione, al termine della quale quest'ultimo invierà i beni a EL

Obblighi del cedente IT1:

- effettua una cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), per la quale emette fattura nei confronti di EL, senza addebito d'imposta;
- emette bolla di accompagnamento per la consegna dei beni, su incarico di EL, alla ditta nazionale trasformatrice IT2;
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni, ai soli effetti fiscali (colonne da 1 a 6), con riferimento al periodo di registrazione della relativa fattura. Tuttavia, poichè il beneficio fiscale della non imponibilità delle operazioni intracomunitarie è collegato con la consegna o spedizione dei beni a destinazione dell'altro Stato comunitario, il cedente deve comprovare l'avvenuta spedizione all'estero dei beni; a tal fine il trasformatore è tenuto a cooperare con il cedente per l'acquisizione da parte di questi della suddetta prova. Il mancato invio dei beni all'estero comporta per il cedente stesso l'obbligo di regolarizzare l'operazione assoggettandola ad imposta.

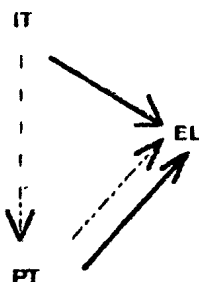
Obblighi del soggetto nazionale IT2, che effettua la lavorazione:

- riporta in apposito registro delle lavorazioni, tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, i beni ricevuti da IT1, per conto di EL;
- emette fattura per la lavorazione nei confronti del committente greco, non imponibile ad IVA, quale cessione intracomunitaria assimilata, ai sensi dell'art. 41, comma 2, lett. a);
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni, sia agli effetti fiscali che statistici, avendo cura di indicare, ai fini IVA, il corrispettivo della lavorazione e, ai fini statistici, il valore finale complessivo dei beni, aumentato - come richiesto dalla relativa norma - delle spese accessorie (assicurazione, trasporto, nolo, etc.) fino al confine italiano. Peraltro, allo scopo di fornire idonea informazione allo Stato membro di destinazione del bene che trattasi di un invio di beni a seguito di lavorazione, a colonna 5 (natura della transazione) deve essere riportato il codice "5".

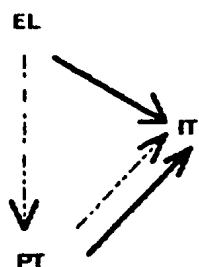
b) Operatore nazionale (IT) acquista materie prime da soggetto greco (EL1) con incarico a questi di consegnarle per la successiva lavorazione ad altro soggetto greco (EL2), il quale al termine della lavorazione ne cura l'invio in Italia al committente nazionale (IT)

Obblighi dell'operatore nazionale:

- integra e registra, ai sensi degli artt. 46 e 47, le fatture ricevute senza addebito d'imposta da EL1 ed EL2;
- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti, indicando, ovviamente in modo distinto, le due operazioni, con l'avvertenza che per quanto concerne la cessione effettuata da EL1, devono, in ogni caso, essere compilate, ai soli effetti fiscali, le colonne da 1 a 7; mentre per quanto concerne la prestazione (cessione assimilata) effettuata da EL2 deve essere compilato il modello anche agli effetti statistici, indicando quale valore fiscale quello della sola prestazione e come valore statistico quello globale del bene.

2° caso

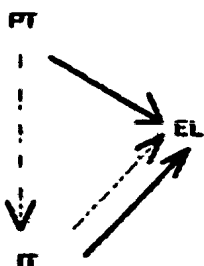
a) Operatore nazionale (IT) cede materie prime a soggetto greco (EL) con consegna per conto di quest'ultimo, per la successiva lavorazione, a soggetto portoghese (PT), il quale al termine della lavorazione ne cura l'invio in Grecia al committente greco (EL)

Obblighi dell'operatore nazionale:

- emette fattura non imponibile, ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), per la cessione intracomunitaria dei beni, nei confronti di EL;
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni, agli effetti fiscali e statistici, indicando: alle colonne 2 e 3 il codice ISO (EL) ed il numero identificativo del cliente greco; a colonna 12 (Paese di destinazione dei beni) "PT", vale a dire quello del trasformatore portoghese. L'elenco va presentato con riferimento al periodo nel quale è stata registrata o doveva essere registrata la fattura emessa.

b) Operatore nazionale (IT) acquista materie prime da soggetto greco (EL) e le fa consegnare, per la successiva trasformazione, dal proprio fornitore greco a soggetto portoghese (PT), il quale al termine della lavorazione ne cura l'invio in Italia al committente italiano (IT)

Obblighi dell'operatore nazionale:

- integra e registra, ai sensi degli artt. 46 e 47, le fatture ricevute senza addebito di imposta da EL e PT;
- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti, indicando, ovviamente in modo distinto le due operazioni, con l'avvertenza che per quanto concerne la cessione effettuata da EL, devono, in ogni caso, essere compilate, agli effetti fiscali, le sole colonne da 1 a 7; mentre per quanto concerne la prestazione (cessione assimilata) effettuata da PT deve compilare il modello anche agli

effetti statistici, indicando quale valore fiscale quello della sola prestazione e come valore statistico quello globale del bene.

c) Operatore nazionale (IT) riceve per la trasformazione materie prime, che gli vengono inviate per conto del committente greco (EL) dal fornitore di questi PT. Al termine della lavorazione IT invia il bene finito ad EL

L'operazione risulta sostanzialmente disciplinata dall'art. 38, comma 5, lett. a), e dall'art. 41, comma 2, lett. a), i quali prevedono rispettivamente - per la parte che qui interessa - che:

- non costituisce acquisto intracomunitario l'introduzione nel territorio dello Stato di beni, provenienti da altro Stato membro, in vista di una lavorazione per conto di committente comunitario, se i beni sono successivamente inviati al committente o a terzi per suo conto fuori del territorio italiano;

- è assimilata ad una cessione intracomunitaria non imponibile la consegna in altro Stato membro al committente soggetto di imposta o a terzi per suo conto, di beni prodotti, montati o assiemati nello Stato, utilizzando in tutto o in parte materie prime o beni spediti in Italia o comunque forniti dal committente o da terzi per suo conto.

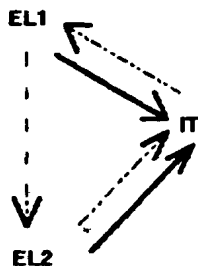
Obblighi dell'operatore italiano:

- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti, ai soli effetti statistici, indicando alle colonne 2 e 3 il codice ISO ed il numero identificativo di EL, e a colonna 13

la sigla PT, riferita allo Stato da cui gli sono inviati i beni;

- annota in apposito registro delle lavorazioni, tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, i beni ricevuti da PT, per conto di EL;
- emette fattura per la lavorazione nei confronti del committente greco, non imponibile ad IVA, quale cessione intracomunitaria assimilata, ai sensi dell'art. 41, comma 2, lett. a);
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni, agli effetti fiscali e statistici, avendo cura di indicare, ai fini IVA, il corrispettivo della lavorazione e, ai fini statistici, il valore finale complessivo dei beni. A colonna 5 (natura della transazione) deve essere riportato il codice "5".

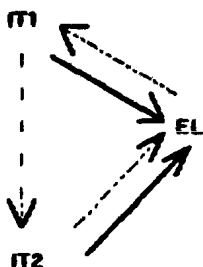
3° caso

a) Operatore nazionale (IT) invia materie prime a soggetto greco (EL1), per lavorazione, con incarico a questi di inviare il semilavorato per ulteriore trasformazione ad altro soggetto greco (EL2), al termine della quale quest'ultimo invierà il prodotto finito in Italia a IT

Obblighi dell'operatore nazionale:

- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni in relazione all'invio per la lavorazione, sia nei confronti di EL1, che nei confronti di EL2. Nel predetto elenco alle colonne 2 e 3 deve indicare, ovviamente su distinte righe, il codice ISO ed il numero identificativo di ciascuno dei due prestatori di servizio; a colonna 5 (natura della transazione) deve riportare il codice "4". Ciò allo scopo di fornire idonea informazione allo Stato membro di destinazione dei beni che trattasi di un invio di beni a scopo di lavorazione e non di cessione. Alla colonna 4 quale ammontare fiscale delle operazioni va indicato zero.

L'operatore deve redigere, altresì, le colonne relative alla rilevazione statistica, limitatamente alla spedizione dei beni nei confronti di EL1;

- annota in apposito registro, tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, i beni inviati per la lavorazione;
- integra e registra, ai sensi degli artt. 46 e 47, le fatture ricevute senza addebito di imposta da EL1 ed EL2;
- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti, indicando, ovviamente in modo distinto le due operazioni: per quanto concerne la prestazione resa da EL1, deve, in ogni caso, compilare le sole colonne da 1 a 7; mentre per quanto concerne la prestazione effettuata da EL2 deve compilare il modello sia agli effetti fiscali che statistici, indicando quale valore fiscale quello della sola prestazione e come valore statistico quello globale del bene.

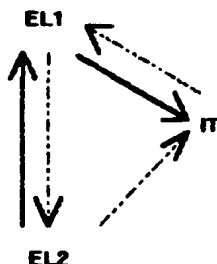
b) Operatore nazionale (IT1) riceve materie prime da soggetto greco (EL), per lavorazione, con incarico da parte di questi di inviare il semilavorato per ulteriore trasformazione ad altro soggetto nazionale (IT2), al termine della quale quest'ultimo invierà il prodotto finito in Grecia a EL

Obblighi di IT1:

- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti ai soli effetti statistici;
- annota in apposito registro delle lavorazioni, tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, i beni ricevuti da EL;
- emette fattura per la lavorazione nei confronti del committente greco, non imponibile ad IVA, quale cessione intracomunitaria assimilata, ai sensi dell'art. 41, comma 2, lett. a);
- emette bolla di accompagnamento per la consegna dei beni, su incarico di EL, ad IT2;

- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni, ai soli effetti fiscali (colonne da 1 a 6). In particolare alle colonne 2 e 3 riporta il codice ISO ed il numero identificativo del committente greco, a colonna 4 il corrispettivo della prestazione e a colonna 5 il codice "5". In ordine al momento di presentazione di detto elenco, si richiamano le considerazioni già svolte al caso 1, lett. a), terzo trattino, relativamente agli obblighi di IT1.

Obblighi di IT2:
- annota in apposito registro, tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, i beni ricevuti da IT1, per conto di EL;
- emette fattura per la lavorazione nei confronti del committente greco, non imponibile ad IVA, quale cessione intracomunitaria assimilata, ai sensi dell'art. 41, comma 2, lett. a);
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni, avendo cura di indicare, ai fini IVA, il corrispettivo della lavorazione e, ai fini statistici, il valore finale complessivo dei beni. A colonna 5 (natura della transazione) riporta il codice "5".

4° caso

a) Operatore nazionale (IT) invia materie prime a soggetto greco (EL1), per lavorazione, il quale subappalta tale lavorazione ad altro soggetto greco (EL2), che, al termine della sua prestazione invia, per conto di EL1, il prodotto finito in Italia ad IT

Obblighi dell'operatore italiano:
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni, agli effetti fiscali e statistici, in relazione all'invio per la lavorazione nei confronti di EL1; in particolare a colonna 5 (natura della transazione) riporta il codice "4", mentre a

colonna 4 riporta zero quale ammontare fiscale dell'operazione;

- annota in apposito registro, tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, i beni inviati per la lavorazione ad EL1;
- integra e registra, ai sensi degli artt. 46 e 47, la fattura ricevuta senza addebito di imposta da EL1;
- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti, indicando quale valore fiscale quello della sola prestazione e come valore statistico quello globale del bene.

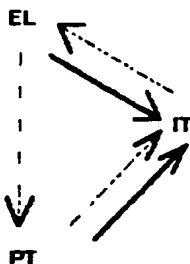
b) Operatore nazionale (IT1) riceve materie prime da soggetto greco (EL), per lavorazione; subappalta tale lavorazione ad altro soggetto nazionale (IT2), incaricandolo di consegnare il prodotto finito in Grecia ad EL

Obblighi di IT1:

- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti, ai soli effetti statistici;
- annota in apposito registro delle lavorazioni, tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, i beni ricevuti da EL;
- emette fattura per la lavorazione nei confronti del committente greco, non imponibile ad IVA, quale cessione intracomunitaria assimilata, ai sensi dell'art. 41, comma 2, lett. a);
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni, sia agli effetti fiscali che statistici, avendo cura di indicare, ai fini IVA, il corrispettivo della lavorazione e, ai fini statistici, il valore finale complessivo dei beni. A colonna 5 (natura della transazione) riporta il codice "5". Si richiamano, altresì, circa il momento di presentazione dell'elenco, le considerazioni già svolte per il caso 1, lett. a), terzo trattino relativamente agli obblighi di IT1.

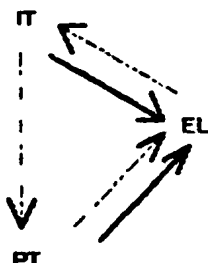
Il rapporto tra IT1 ed IT2 si configura come operazione interna allo Stato. Al riguardo si evidenzia solo che IT1 può effettuare l'operazione con eventuale utilizzo del plafond.

5º caso

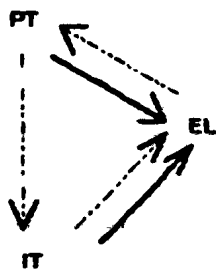
a) Operatore nazionale (IT) invia per lavorazione materie prime a soggetto greco (EL), dandogli l'incarico di consegnare il semilavorato, per successiva lavorazione, a soggetto portoghese (PT). Quest'ultimo curerà la restituzione del prodotto finito in Italia ad IT

Obblighi dell'operatore nazionale:

- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni in relazione all'invio per la lavorazione, sia nei confronti di EL che nei confronti di PT. Nel predetto elenco, alle colonne 2 e 3 deve indicare, ovviamente su distinte righe, il codice ISO e il numero identificativo di ciascuno dei due operatori; a colonna 5 (natura della transazione) deve riportare il codice "4". A colonna 4 riporta zero quale ammontare fiscale delle operazioni. L'operatore deve redigere, altresì, il modello anche agli effetti statistici, limitatamente alla spedizione dei beni nei confronti di EL;
- annota in apposito registro, tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, i beni inviati per la lavorazione ad EL;
- integra e registra, ai sensi degli artt. 46 e 47, le fatture ricevute senza addebito di imposta da EL e PT;
- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti, indicando, ovviamente in modo distinto le due operazioni: per quanto concerne la prestazione resa da EL, deve compilare le sole colonne da 1 a 7; mentre per quanto concerne la prestazione effettuata da PT deve compilare il modello anche agli effetti statistici, indicando quale valore fiscale quello della sola prestazione e come valore statistico quello globale del bene.

b) Operatore nazionale (IT) riceve materie prime da soggetto greco (EL), per lavorazione, con incarico da parte

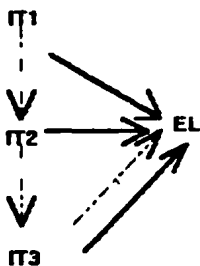
di questi di inviare il semilavorato per ulteriore trasformazione a soggetto portoghese (PT), che provvederà ad inviare il prodotto finito a EL

Obblighi di IT:

- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti, ai soli effetti statistici;
- annota in apposito registro delle lavorazioni, tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, i beni ricevuti da EL;
- emette fattura per la lavorazione nei confronti del committente greco, non imponibile ad IVA, quale cessione intracomunitaria assimilata, ai sensi dell'art. 41, comma 2, lett. a);
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni agli effetti fiscali e statistici. In particolare nelle colonne 2 e 3 riporta il codice ISO e il numero identificativo del committente greco, a colonna 4 il corrispettivo della prestazione, a colonna 5 il codice "5" e a colonna 12 (luogo di destinazione) "PT".

c) Operatore nazionale (IT) riceve per la trasformazione semilavorati, che gli vengono inviati per conto del committente greco (EL) da soggetto portoghese (PT), che ha effettuato la prima lavorazione sugli stessi. Al termine della lavorazione IT invia il bene finito a EL

Obblighi dell'operatore italiano:

- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti, ai soli effetti statistici, indicando a colonna 2 e 3 il codice ISO ed il numero identificativo di EL, e a colonna 13 la sigla PT, riferita allo Stato da cui gli sono inviati i beni;
- annota in apposito registro delle lavorazioni, tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, i beni ricevuti da PT, per conto di EL;
- emette fattura per la lavorazione nei confronti del committente greco, non imponibile ad IVA, quale cessione intracomunitaria assimilata, ai sensi dell'art. 41, comma 2, lett. a);
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni, sia agli effetti fiscali che statistici, avendo cura di indicare, ai fini IVA, il corrispettivo della lavorazione e, ai fini statistici, il valore finale complessivo dei beni. A colonna 5 (natura della transazione) deve essere riportato il codice "5".

6° caso

Operatore nazionale (IT1) vende materia prime a soggetto greco (EL) e consegna, per conto del proprio cliente EL, i beni ad altro soggetto nazionale (IT2) per una prima lavorazione; IT2, per conto sempre del soggetto greco invia il semilavorato per ulteriore trasformazione ad altro soggetto nazionale (IT3), al termine della quale quest'ultimo invierà il prodotto finito in Grecia a EL

Obblighi del cedente IT1:

- effettua una cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), per la quale emette fattura nei confronti di EL, senza addebito d'imposta;

- emette bolla di accompagnamento per la consegna dei beni, su incarico di EL, alla ditta nazionale trasformatrice IT2;
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni, ai soli effetti fiscali (colonne da 1 a 6). In ordine al momento di presentazione di detto elenco, si richiamano le considerazioni già svolte al caso 1, lett. a), terzo trattino, relativamente agli obblighi di IT1.

Obblighi di IT2:

- annota in apposito registro delle lavorazioni, tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, i beni ricevuti da IT1;
- emette fattura per la lavorazione nei confronti del committente greco, non imponibile ad IVA, quale cessione intracomunitaria assimilata, ai sensi dell'art. 41, comma 2, lett. a);
- emette bolla di accompagnamento per la consegna dei beni, su incarico di EL, ad IT3;
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni, ai soli effetti fiscali (colonne da 1 a 6). Alle colonne 2 e 3 riporta il codice ISO ed il numero identificativo del committente greco, a colonna 4 il corrispettivo della prestazione e a colonna 5 il codice "5". In ordine al momento di presentazione di detto elenco, anche qui si richiamano le considerazioni già svolte al caso 1, lett. a), terzo trattino, relativamente agli obblighi di IT1.

Obblighi di IT3:

- annota in apposito registro, tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, i beni ricevuti da IT2, per conto di EL;
- emette fattura per la lavorazione nei confronti del committente greco, non imponibile ad IVA, quale cessione intracomunitaria assimilata, ai sensi dell'art. 41, comma 2, lett. a);
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni, avendo cura di indicare, ai fini IVA, il corrispettivo della lavorazione e, ai fini statistici, il valore finale complessivo dei beni. A colonna 5 (natura della transazione) riporta il codice "5".

In analogia a quanto esposto nel caso n. 6, appena descritto, va risolta l'ipotesi in cui il soggetto EL invece di acquistare beni da IT1, sia lui stesso fornitore dei beni, limitandosi i soggetti nazionali IT1, IT2 ed IT3 ad effettuare successive trasformazioni delle materie prime

fornite dal committente greco. Va solo precisato che nella prospettata fattispecie IT1 sarà tenuto ad adempiere agli stessi obblighi previsti nel 3° caso, lett. b), per l'operatore nazionale IT1.

17. Plafond

Ai fini della determinazione dello "status" di esportatore agevolato e della formazione del "plafond" concorrono, oltre alle cessioni all'esportazione (art. 8, primo comma, lett. a) e b) del D.P.R. n. 633 del 1972), alle operazioni assimilate (art. 8-bis) e ai servizi internazionali (art. 9) anche le seguenti operazioni:

- le cessioni intracomunitarie di cui all'art. 41, commi 1 e 2;
- le cessioni a viaggiatori stranieri di cui all'art. 52;
- le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, quelle accessorie e le prestazioni di servizi di cui all'art. 40, commi 5, 6 ed 8, rese a soggetti passivi d'imposta in altro Stato membro;
- le operazioni di cui all'art. 58.

Tali operazioni non danno luogo ad un plafond autonomo ma, secondo la loro natura, devono essere ricomprese tra le altre eventuali operazioni che costituiscono i plafonds di cui agli artt. 8, 8-bis e 9 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto riguarda, poi, il momento in cui si costituisce il plafond, devesi innanzitutto osservare che dal 1° gennaio 1993 assume rilevanza, per le cessioni all'esportazione, la materiale uscita dei beni dal territorio comunitario.

Per le operazioni intracomunitarie, invece, si richiamano, per quanto applicabili, le istruzioni ministeriali dettate dalla circolare n. 73 del 19 dicembre 1984, per cui il momento di costituzione del plafond è rappresentato:

- per le prestazioni di servizi, da quello in cui viene effettuato il pagamento dei corrispettivi ovvero dalla data

di emissione delle relative fatture, semprechè nel periodo di riferimento risulti eseguito anche il pagamento;

- per le cessioni, da quello della consegna o spedizione dei beni, ovvero, se anteriore, da quello del pagamento dei corrispettivi o della data di emissione delle relative fatture, semprechè nel periodo di riferimento risulti eseguito anche il pagamento. Ovviamente, anche in tali ultime ipotesi dovrà pur sempre risultare l'invio dei beni nell'altro Stato membro.

Si fa altresì presente che per i commissionari in ogni caso e per gli operatori economici nazionali che intervengono nelle operazioni triangolari nella veste di acquirenti-cedènti, il plafond può essere utilizzato, per gli acquisti - anche intracomunitari - di beni e servizi e per le importazioni di beni, senza alcun vincolo, nei limiti della differenza tra i corrispettivi relativi alle cessioni di beni trasportati o spediti in altro Stato comunitario ed il prezzo di acquisto degli stessi beni, con facoltà di utilizzare il predetto plafond per intero per acquisti o importazioni di beni da inviare all'estero (Paesi comunitari e non) allo stato originario entro il termine di sei mesi dalla consegna.

18. Sanzioni

L'art. 54 fissa le sanzioni applicabili per le violazioni delle disposizioni previste per le operazioni intracomunitarie.

In particolare, vengono stabilite le seguenti penalità:

1) omessa o inesatta annotazione - comportante un'imposta inferiore - degli acquisti intracomunitari e delle prestazioni di servizi imponibili nel registro prescritto dall'art. 23 o 24 del D.P.R. n. 633 del 1972, anche se riguardante enti non soggetti d'imposta: pena pecuniaria da due a quattro volte l'imposta o la maggiore imposta dovuta;

2) omessa comunicazione all'operatore comunitario, fornitore di beni e servizi, del proprio numero di identificazione IVA: pena pecuniaria da due a quattro volte l'imposta dovuta;

3) omessa presentazione o inesatta compilazione da parte degli enti non soggetti d'imposta e dei produttori agricoli esonerati del Mod. INTRA-12: pena pecuniaria da due a quattro volte l'imposta o la maggiore imposta dovuta;

4) omesso versamento, parziale o totale, dell'imposta risultante nel Mod. INTRA-12: soprattassa del 50% dell'imposta non versata o versata in meno;

5) omessa presentazione da parte degli enti non soggetti d'imposta del Mod. INTRA-13: pena pecuniaria da lire 200.000 a lire 2.000.000;

6) omesso controllo, da parte dei pubblici uffici, dell'assoggettamento ad IVA dei mezzi di trasporto nuovi: pena pecuniaria da lire 300.000 a lire 1.200.000;

7) omessa presentazione o presentazione con dati inesatti o incompleti degli elenchi riepilogativi delle cessioni ed acquisti intracomunitari:

- ai fini fiscali: pena pecuniaria da lire 2.000.000 a lire 20.000.000, con riduzione fino a lire 400.000 se i dati mancanti o inesatti sono di scarsa rilevanza. La sanzione non si applica se i dati mancanti o inesatti sono privi di rilevanza e, in ogni caso, se il contribuente provvede ad integrarli o rettificarli entro il mese successivo a quello di compilazione degli elenchi;
- ai fini statistici: da lire 400.000 a lire 4.000.000 per persone fisiche e da lire 1.000.000 a lire 10.000.000 per enti e società;

8) emissione o utilizzazione di fatture e documenti equipollenti relativi ad operazioni intracomunitarie recanti numeri di identificazione diversi da quelli reali, tali da impedire l'individuazione dei soggetti tra i quali sono poste in essere le operazioni stesse: reclusione da 6 mesi a 5 anni e multa da lire 5.000.000 a lire 10.000.000.

Gli Uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione del contenuto della presente circolare.

Il Ministro: GALLO

94A2213

FRANCESCO NIGRO, *direttore*

FRANCESCO NOCITA, *redattore*
ALFONSO ANDRIANI, *vice redattore*

(6651365) Roma - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - S.

ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO

LIBRERIE DEPOSITARIE PRESSO LE QUALI È IN VENDITA LA GAZZETTA UFFICIALE

ABRUZZO

◇ **CHIETI**
Libreria PIROLA MAGGIOLI
di De Luca
Via A Herio 21

◇ **PESCARA**
Libreria COSTANTINI
Corso V Emanuele 146
Libreria dell UNIVERSITÀ
di Lidia Cornacchia
Via Galilei angolo via Gramsci

BASILICATA

◇ **MATERA**
Cartolibreria
Eredi ditta MONTEMURRO NICOLA
Via delle Beccherie, 69

◇ **POTENZA**
Ed Libr PAGGI DORA ROSA
Via Pretoria

CALABRIA

◇ **CATANZARO**
Libreria G MAURO
Corso Mazzini 89

◇ **COSENZA**
Libreria DOMUS
Via Monte Santo

◇ **PALMI (Reggio Calabria)**
Libreria BARONE PASQUALE
Via Roma 31

◇ **REGGIO CALABRIA**
Libreria PIROLA MAGGIOLI
di Fiorelli E
Via Buozzi 23

◇ **SOVERATO (Catanzaro)**
Rivendita generi Monopolio
LEOPOLDO MICO
Corso Umberto, 144

CAMPANIA

◇ **ANGRI (Salerno)**
Libreria AMATO ANTONIO
Via dei Goti 4

◇ **AVELLINO**
Libreria CESA
Via G Nappi 47

◇ **BENEVENTO**
Libreria MASONE NICOLA
Viale dei Rettori 71

◇ **CASERTA**
Libreria CROCE
Piazza Dante

◇ **CAVA DEI TIRRENI (Salerno)**
Libreria RONDINELLA
Corso Umberto I 253

◇ **FORIO D'ISCHIA (Napoli)**
Libreria MATTERA

◇ **NOCERA INFERIORE (Salerno)**
Libreria CRISCUOLO
Traversa Nobile ang via S Matteo, 51

◇ **SALERNO**
Libreria ATHENA S a s
Piazza S Francesco 66

EMILIA-ROMAGNA

◇ **ARGENTA (Ferrara)**
C S P - Centro Servizi Polivalente S r l
Via Matteotti 36/B

◇ **FORLÌ**
Libreria CAPPELLI
Corso della Repubblica, 54
Libreria MODERNA
Corso A Diaz 2/F

◇ **MODENA**
Libreria LA GOLIARDICA
Via Emilia Centro, 210

◇ **PARMA**
Libreria FIACCADORI
Via al Duomo

◇ **PIACENZA**
Tip DEL MAINO
Via IV Novembre 160

◇ **REGGIO EMILIA**
Cartolibreria MODERNA - S c a r l
Via Farini 1/M

◇ **RIMINI (Forlì)**
Libreria DEL PROFESSIONISTA
di Giorgi Egidio
Via XXII Giugno 3

FRIULI-VENEZIA GIULIA

◇ **GORIZIA**
Libreria ANTONINI
Via Mazzini, 16

◇ **PORDENONE**
Libreria MINERVA
Piazza XX Settembre

◇ **TRIESTE**
Libreria ITALO SVEVO
Corso Italia 9/F
Libreria TERGESTE S a s
Piazza della Borsa, 15

◇ **UDINE**
Cartolibreria UNIVERSITAS
Via Pracchiuso, 19
Libreria BENEDETTI
Via Mercatovecchio 13°
Libreria TARANTOLA
Via V Veneto, 20

LAZIO

◇ **APRILIA (Latina)**
Ed BATTAGLIA GIORGIA
Via Mascagni

◇ **FROSINONE**
Cartolibreria LE MUSE
Via Marittima 15

◇ **LATINA**
Libreria LA FORENSE
Via dello Statuto, 28/30

◇ **LAVINIO (Roma)**
Edicola di CIANFANELLI A & C
Piazza del Consorzio 7

◇ **RIETI**
Libreria CENTRALE
Piazza V Emanuele 8

◇ **ROMA**
Libreria DEI CONGRESSI
Viale Civiltà del Lavoro, 124
L E G - Libreria Economico Giuridico
Via Santa Maria Maggiore, 121
Cartolibreria ONORATI AUGUSTO
Via Raffaele Garofalo, 33
Libreria GABRIELE MARIA GRAZIA
c/o Chiosco Pretura di Roma
Piazzale Clodio

◇ **SORA (Frosinone)**
Libreria DI MICCO UMBERTO
Via E Zincone, 28

◇ **TIVOLI (Roma)**
Cartolibreria MANNELLI
di Rosarita Sabatini
Viale Mannelli 10

◇ **TUSCANIA (Viterbo)**
Cartolibreria MANCINI DUILIO
Viale Trieste

◇ **VITERBO**
Libreria AR di Massi Rossana e C
Palazzo Uffici Finanziari
Località Pietrare

LIGURIA

◇ **IMPERIA**
Libreria ORLICH
Via Amendola 25

◇ **LA SPEZIA**
Libreria CENTRALE
Via Colli 5

◇ **SAVONA**
Libreria IL LEGGIO
Via Montenotte 36/R

LOMBARDIA

◇ **ARESE (Milano)**
Cartolibreria GRAN PARADISO
Via Valera 23

◇ **BERGAMO**
Libreria LORENZELLI
Viale Papa Giovanni XXIII, 74

◇ **BRESCIA**
Libreria QUERINIANA
Via Trieste 13

◇ **COMO**
Libreria NANI
Via Cairoli 14

◇ **CREMONA**
Libreria DEL CONVEGNO
Corso Campi, 72

◇ **MANTOVA**
Libreria ADAMO DI PELLEGRINI
di M Di Pellegrini e D Ebbi S n c
Corso Umberto I 32

◇ **PAVIA**
GARZANTI Libreria internazionale
Palazzo Università
Libreria TICINUM
Corso Mazzini, 2/C

◇ **SONDRIO**
Libreria ALESSO
Via dei Caimi, 14

◇ **VARESE**
Libreria PIROLA
Via Albuzzi, 8
Libreria PONTIGGIA e C
Corso Moro 3

MARCHE

◇ **ANCONA**
Libreria FOGOLA
Piazza Cavour, 4/5

◇ **ASCOLI PICENO**
Libreria MASSIMI
Corso V Emanuele, 23
Libreria PROPERI
Corso Mazzini, 188

◇ **MACERATA**
Libreria SANTUCCI ROSINA
Piazza Annessione, 1
Libreria TOMASSETTI
Corso della Repubblica, 11

◇ **PESARO**
LA TECNOGRAFICA
di Mattioli Giuseppe
Via Mameli 80/82

MOLISE

◇ **CAMPOBASSO**
Libreria DI E M
Via Capriglione, 42-44

◇ **ISERNIA**
Libreria PATRIARCA
Corso Garibaldi, 115

PIEMONTE

◇ **ALESSANDRIA**
Libreria BERTOLOTTI
Corso Roma, 122
Libreria BOFFI
Via dei Martiri, 31

◇ **ALBA (Cuneo)**
Casa Editrice ICAP
Via Vittorio Emanuele 19

◇ **ASTI**
Libreria BORELLI TRE RE
Corso Alfieri, 364

◇ **BIELLA (Vercelli)**
Libreria GIOVANNACCI
Via Italia 6

◇ **CUNEO**
Casa Editrice ICAP
Piazza D Galimberti, 10

◇ **TORINO**
Casa Editrice ICAP
Via Monte di Pietà, 20

PUGLIA

◇ **ALTAMURA (Bari)**
JOLLY CART di Lorusso A & C
Corso V Emanuele, 65

◇ **BARI**
Libreria FRATELLI LATERZA
Via Crisanzio, 16

◇ **BRINDISI**
Libreria PIAZZO
Piazza Vittoria 4

◇ **CORATO (Bari)**
Libreria GIUSEPPE GALISE
Piazza G Matteotti 9

◇ **FOGGIA**
Libreria PATIERNO
Portici Via Dante 21

◇ **LECCE**
Libreria MILELLA
di Lecce Spazio Vivo
Via M Di Pietro, 28

◇ **MANFREDONIA (Foggia)**
IL PAPIRO - Rivendita giornali
Corso Manfredi, 126

◇ **TARANTO**
Libreria FUMAROLA
Corso Italia, 229

SARDEGNA

◇ **ALGHERO (Sassari)**
Libreria LOBRANO
Via Sassari, 65

◇ **CAGLIARI**
Libreria DESSI
Corso V Emanuele 30/32

◇ **NUORO**
Libreria DELLE PROFESSIONI
Via Manzoni, 45/47

◇ **ORISTANO**
Libreria SANNA GIUSEPPE
Via del Ricovero, 70

◇ **SASSARI**
MESSAGGERIE SARDE
Piazza Castello, 10

SICILIA

◇ **CALTANISSETTA**
Libreria SCIASCIA
Corso Umberto I, 36

◇ **CATANIA**
ENRICO ARLIA
Rappresentanze editoriali
Via V Emanuele 62
Libreria GARGIULO
Via F Riso 56/58
Libreria LA PAGLIA
Via Etnea, 393/395

◇ **ENNA**
Libreria BUSCEMI G B
Piazza V Emanuele

◇ **FAVARA (Agrigento)**
Cartolibreria MILIOTO ANTONINO
Via Roma, 60

◇ **MESSINA**
Libreria PIROLA
Corso Cavour 47

◇ **PALERMO**
Libreria FLACCOVIO DARIO
Via Ausonia, 70/74
Libreria FLACCOVIO LICAF
Piazza Don Bosco, 3
Libreria FLACCOVIO S F
Piazza V E Orlando, 15/16

◇ **RAGUSA**
Libreria E GIGLIO
Via IV Novembre, 39

◇ **SIRACUSA**
Libreria CASA DEL LIBRO
Via Maestranza, 22

◇ **TRAPANI**
Libreria LO BUE
Via Cassio Cortese, 8

TOSCANA

◇ **AREZZO**
Libreria PELLEGRINI
Via Cavour 42

◇ **FIRENZE**
Libreria MARZOCCO
Via de' Martelli, 22 R

◇ **GROSSETO**
Libreria SIGNORELLI
Corso Carducci, 9

◇ **LIVORNO**
Libreria AMEDEO NUOVA
di Quilici Irma & C S n c
Corso Amedeo, 23/27

◇ **LUCCA**
Editrice BARONI
di De Mori Rosa s a s
Via S Paolino, 45/47
Libreria Prof le SESTANTE
Via Montanara, 9

◇ **MASSA**
GESTIONE LIBRERIE
Piazza Garibaldi, 8

◇ **PISA**
Libreria VALLERINI
Via dei Mille, 13

◇ **PISTOIA**
Libreria TURELLI
Via Macallè, 37

◇ **SIENA**
Libreria TICCI
Via delle Terme 5/7

TRENTINO-ALTO ADIGE

◇ **BOLZANO**
Libreria EUROPA
Corso Italia, 6

◇ **TRENTO**
Libreria DISERTORI
Via Diaz, 11

UMBRIA

◇ **FOLIGNO (Perugia)**
Libreria LUNA di Verri e Bibi s n c
Via Gramsci, 41

◇ **PERUGIA**
Libreria SIMONELLI
Corso Vannucci, 82

◇ **TERNI**
Libreria ALTEROCCA
Corso Tacito, 29

VENETO

◇ **PADOVA**
Libreria DRAGHI - RANDI
Via Cavour 17

◇ **ROVIGO**
Libreria PAVANELLO
Piazza V Emanuele, 2

◇ **TREVISO**
Libreria CANOVA
Via Calmaggiore, 31

◇ **VENEZIA**
Libreria GOLDONI
San Marco 4742/43
Calle dei Fabri

◇ **VERONA**
Libreria GHELFI & BARBATO
Via Mazzini, 21
Libreria GIURIDICA
Via della Costa, 5

◇ **VICENZA**
Libreria GALLA
Corso A Palladio, 41/43

MODALITÀ PER LA VENDITA

La «Gazzetta Ufficiale» e tutte le altre pubblicazioni ufficiali sono in vendita al pubblico:

- **presso l'Agenzia dell'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato in ROMA, piazza G. Verdi, 10;**
- **presso le Concessionarie speciali di:**
  BARI, Libreria Laterza S.p.a., via Sparano, 134 - BOLOGNA, Libreria Ceruti, piazza del Tribunali, 5/F - FIRENZE, Libreria Pirola (Etruria S.a.s.), via Cavour, 46/r - GENOVA, Libreria Baldaro, via XII Ottobre, 172/r - MILANO, Libreria concessionaria «Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato» S.r.l., Galleria Vittorio Emanuele, 3 - NAPOLI, Libreria Italiana, via Chiaia, 5 - PALERMO, Libreria Flaccovio SF, via Ruggero Settimo, 37 - ROMA, Libreria Il Tritone, via del Tritone, 61/A - TORINO, Cartiere Miliani Fabriano - S.p.a., via Cavour, 17;
- **presso le Librerie depositarie indicate nella pagina precedente.**

Le richieste per corrispondenza devono essere inviate all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - Direzione Marketing e Commerciale - Piazza G Verdi, 10 - 00100 Roma, versando l'importo, maggiorato delle spese di spedizione, a mezzo del c/c postale n. 387001 Le inserzioni, come da norme riportate nella testata della parte seconda, si ricevono in Roma (Ufficio inserzioni - Piazza G. Verdi, 10) Le suddette librerie concessionarie speciali possono accettare solamente gli avvisi consegnati a mano e accompagnati dal relativo importo.

PREZZI E CONDIZIONI DI ABBONAMENTO - 1994

Gli abbonamenti annuali hanno decorrenza dal 1° gennaio al 31 dicembre 1994
i semestrali dal 1° gennaio al 30 giugno 1994 e dal 1° luglio al 31 dicembre 1994

ALLA PARTE PRIMA - LEGISLATIVA

Ogni tipo di abbonamento comprende gli indici mensili

Tipo	Descrizione	Importo
Tipo A	Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi i supplementi ordinari	
	- annuale	L. 357.000
	- semestrale	L. 195.500
Tipo B	Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata agli atti dei giudizi davanti alla Corte costituzionale:	
	- annuale	L. 65.500
	- semestrale	L. 46.000
Tipo C	Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata agli atti delle Comunità europee	
	- annuale	L. 200.000
	- semestrale	L. 109.000
Tipo D	Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata alle leggi ed ai regolamenti regionali:	
	- annuale	L. 65.000
	- semestrale	L. 45.500
Tipo E	Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata ai concorsi indetti dallo Stato e dalle altre pubbliche amministrazioni:	
	- annuale	L. 199.500
	- semestrale	L. 108.500
Tipo F	Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi i supplementi ordinari, ed ai fascicoli delle quattro serie speciali	
	- annuale	L. 687.000
	- semestrale	L. 379.000

Integrando il versamento relativo al tipo di abbonamento della Gazzetta Ufficiale, *parte prima, prescelto con la somma di* **L. 98.000**, *si avrà diritto a ricevere l'Indice repertorio annuale cronologico per materie 1994.*

Prezzo di vendita di un fascicolo della **serie generale**	L. 1.300
Prezzo di vendita di un fascicolo delle *serie speciali I, II e III*, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.300
Prezzo di vendita di un fascicolo della ***IV serie speciale «Concorsi ed esami»***	L. 2.550
Prezzo di vendita di un fascicolo ***indici mensili***, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.300
Supplementi ordinari per la vendita a fascicoli separati, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.400
Supplementi straordinari **per la vendita a fascicoli separati, ogni 16 pagine o frazione**	L. 1.400

Supplemento straordinario «Bollettino delle estrazioni»

Abbonamento annuale	L. 124.000
Prezzo di vendita di un fascicolo ogni 16 pagine o frazione	L. 1.400

Supplemento straordinario «Conto riassuntivo del Tesoro»

Abbonamento annuale	L. 81.000
Prezzo di vendita di un fascicolo	L. 7.350

Gazzetta Ufficiale su MICROFICHES - 1994
(Serie generale - Supplementi ordinari - Serie speciali)

Abbonamento annuo mediante 52 spedizioni settimanali raccomandate	L. 1.300.000
Vendita singola: per ogni microfiches fino a 96 pagine cadauna	L. 1.500
per ogni 96 pagine successive	L. 1.500
Spese per imballaggio e spedizione raccomandata	L. 4.000

N B — Le microfiches sono disponibili dal 1° gennaio 1983. — Per l'estero i suddetti prezzi sono aumentati del 30%

ALLA PARTE SECONDA - INSERZIONI

Abbonamento annuale	L. 336.000
Abbonamento semestrale	L. 205.000
Prezzo di vendita di un fascicolo, ogni 16 pagine o frazione	L. 1.450

I prezzi di vendita, in abbonamento ed a fascicoli separati, per l'estero, nonché quelli di vendita dei fascicoli delle annate arretrate, compresi i fascicoli dei supplementi ordinari e straordinari, sono raddoppiati.

L'importo degli abbonamenti deve essere versato sul c/c postale n. 387001 intestato all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato. L'invio dei fascicoli disguidati, che devono essere richiesti all'Amministrazione entro 30 giorni dalla data di pubblicazione, è subordinato alla trasmissione di una fascetta del relativo abbonamento.

Per informazioni o prenotazioni rivolgersi all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - Piazza G. Verdi, 10 - 00100 ROMA
abbonamenti ☎ (06) 85082149/85082221 - vendita pubblicazioni ☎ (06) 85082150/85082276 - inserzioni ☎ (06) 85082145/85082189

* 4 1 1 2 0 0 0 7 8 0 9 4 *

L. 11.200